

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Komparace uplatňování daně z přidané hodnoty v České republice a Belgii
Comparison of Value Added Tax Application in the Czech Republic and in Belgium

Student: Bc. Martina Širůčková
Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová

Ostrava 2015

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Martina Širůčková**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: Komparace uplatňování daně z přidané hodnoty v České republice
a v Belgii
Comparison of Value Added Tax Application in the Czech Republic
and in Belgium

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daňový systém České republiky se zaměřením na daň z přidané hodnoty
 3. Daňový systém Belgie se zaměřením na daň z přidané hodnoty
 4. Praktické srovnání aplikace daně z přidané hodnoty v České republice a v Belgii
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2014*. Amsterdam: IBFD, 2014. 1026 s. ISBN 978-90-8722-241-3.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

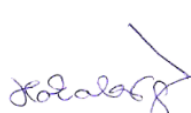
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 25.04.2015


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohu č. 1, danou mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 24. dubna 2015



.....

Bc. Martina Širůčková

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Daňový systém České republiky se zaměřením na DPH.....	7
2.1	Definice daně.....	7
2.2	Funkce daně.....	8
2.3	Třídění daní	9
2.4	Vývoj nepřímých daní.....	10
2.5	Harmonizace nepřímých daní v rámci Evropské unie	11
2.5.1	Harmonizace sazeb DPH.....	14
2.5.2	Harmonizace administrativy DPH	15
2.5.3	Možnost odchýlení od směrnic	16
2.5.4	Výjimky ze směrnic pro Českou republiku	16
2.6	Daňová soustava České republiky	17
2.7	Daň z přidané hodnoty	22
2.7.1	Předmět daně.....	24
2.7.2	Daňové subjekty.....	24
2.7.3	Správa daně.....	27
2.7.4	Vymezení plnění	28
2.7.5	Místo plnění	29
2.7.6	Vznik povinnosti daň přiznat nebo zaplatit	30
2.7.7	Základ daně a výpočet daně.....	31
2.7.8	Sazby daně	33
2.7.9	Odpočet daně	34
2.7.10	Oprava výše daně	35
2.7.11	Režim přenesení daňové povinnosti.....	36
3	Daňový systém Belgie se zaměřením na DPH	39
3.1	Daň z přidané hodnoty	43

3.1.1	Předmět daně.....	44
3.1.2	Daňové subjekty.....	45
3.1.3	Správa daně.....	48
3.1.4	Vymezení plnění	48
3.1.5	Vznik povinnosti přiznat daň a zaplatit	49
3.1.6	Zdanění dovozu.....	50
3.1.7	Místo plnění	50
3.1.8	Základ daně.....	51
3.1.9	Sazby daně.....	52
3.1.10	Odpočet daně	53
3.1.11	Režim přenesené daňové povinnosti	54
4	Praktické srovnání DPH České republiky a Belgie	56
4.1	Komparace daňového zatížení spotřebitelů	56
4.1.1	Komparace daňových sazeb a inkasa DPH	58
4.2	Komparace legislativy pro plátce DPH.....	62
4.2.1	Rozdíl pro uplatnění nároku na odpočet DPH u automobilů.....	62
4.2.2	Rozdíl při uplatnění režimu daňové přenesené povinnosti.....	66
4.2.3	Stručný obsah dalších různých legislativních rozdílů	68
5	Závěr	70
	Seznam použité literatury	72
	Seznam zkratk	75
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Daňový systém představuje v dnešní době hlavní ekonomický nástroj k ovlivnění hospodářského růstu jednotlivých zemí a hraje významnou roli pro zajištění dostatku finančních prostředků. Každý stát nastavuje daně dle svých potřeb a toto nastavení pak dopadá na samotné spotřebitele. Daň z přidané hodnoty patří mezi nejmladší a nejoblíbenější daň ze všech daní. Představuje výhody univerzálnosti, průhlednosti, neutrality a stejného daňového zatížení všech skupin spotřebitelů. Probíhající harmonizace způsobila, že již neexistuje mnoho rozdílů, které by způsobovaly vysoké rozdíly a znevýhodňovaly tak jednotlivé skupiny spotřebitelů. Jednotlivé země dodržují jednotný legislativní rámec, který povoluje určitě odlišnosti ve svých legislativách.

Cílem diplomové práce je porovnání daňových systémů s detailnějším zaměřením na aplikaci daně z přidané hodnoty dvou zcela odlišných států, a sice České republiky a Belgického království. Česká republika byla zvolena z důvodu, že se jedná o stát, ve kterém žijeme. Belgické království je od České republiky velice rozdílné. Mluví se zde třemi oficiálními jazyky a hlavní město Brusel patří k pověstnému hlavnímu městu Evropy, jelikož zde leží sídla Severoatlantické aliance s několika institucemi Evropské unie. Belgie má velmi vyspělé hospodářství a řadí se stabilně mezi země s nejvyšším hrubým domácím produktem na světě. Jeví se jako velmi dobrá lokalita pro budoucí podnikání.

Diplomová obsahuje dvě hlavní části. V první části bude použita k porovnání daňových soustav metoda deskripce, která dále detailně rozebírá daň z přidané hodnoty zatěžující koncové spotřebitele obou států. V druhé části budou pomocí metody analýzy propočteny rozdíly daňového zatížení obyvatel obou zemí se zaměřením také na legislativní rozdíly při uplatňování daně u podnikatelů.

Na začátku první kapitoly bude vysvětleno několik základních pojmů k srozumitelnému obrazu o daních. Kapitola se dále zaměří na počátek probíhající mezinárodní harmonizace nepřímých daní v Evropské unii, ovlivňující daň z přidané hodnoty všech členských států. Hlavní částí této kapitoly bude charakteristika daňové soustavy České republiky včetně rozpočtového určení jednotlivých daní se zjištěním, jak zatěžuje daň z přidané hodnoty její obyvatele s podrobným rozebráním legislativy samotné daně z přidané hodnoty.

Druhá kapitola je zaměřena na daňový systém Belgie a na daň z přidané hodnoty do ní náležející tak, aby bylo možné analyzovat rozdíly v jednotlivých legislativách.

V třetí kapitole bude na základě daných rozdílů porovnáno daňové zatížení spotřebitelů. Díky sazbám DPH bude analyzováno, ve kterém z porovnávaných států má spotřebitel vyšší daňovou povinnost. Na základě těchto výsledků se vyhodnotí podíl daně z přidané hodnoty na rozpočtovém určení jednotlivých států. Poslední část poskytne stručný obraz o základních rozdílech v legislativě, které se dotýkají především výběru daně a uplatňování odpočtu daně pro české i belgické podnikatele nebo podnikatele se zájmem založit podnikání v obou dvou státech.

Člověk by měl znát daňový systém země, ve které žije. Avšak je důležité znát i ostatní daňové systémy ostatních zemí k rozumnému přehledu o situaci v zahraničí. Belgické království je pro pracovní trh velmi atraktivním místem pro možný budoucí život a díky páté nejvyšší kupní síle na světě se zde usazuje hodně osob za účelem vybudovat své podnikání.

2 Daňový systém České republiky se zaměřením na DPH

Daně provází lidstvo již několik tisíciletí a nejstarší pokusy výběru daní jsou datovány se vznikem prvních organizovaných společenství. Hlavním zájmem celků bylo zajištění finančních prostředků na provoz panovníkova dvora. Zpočátku byly výdaje hrazeny královskými statky či dobrovolnými dary ve formě drahocenných kovů a naturálních hodnot. Odvod darů znamenal pro královský lid automatické vyšší společenské uznání. Kvůli neustálému technologickému vývoji a válečným konfliktům výdaje rostly. Již nebylo možné spoléhat na solidaritu lidu. Bohužel, všechen lid odvádět daně nechtěl. Snahy o vyhýbání se povinnostem vedly k vytvoření prvního zárodku dnešního moderního daňového systému. Vývoj probíhal od prvních poplatků a nepravidelných příspěvků až po pravidelné odvody.¹

2.1 Definice daně

Veřejné výdaje jsou součástí každého organizovaného celku, státu nebo království. Podstatná část výdajů je dlouhodobě dána a je nezbytné hledat způsoby, jak dané výdaje financovat. „*Nejdůležitějším zdrojem k pokrytí těchto výdajů jsou daňové příjmy.*“, jak uvádí Vančurová a Boněk (2011, s. 9). Tyto příjmy se považují za hlavní zdroj veřejných rozpočtů většiny států.

Vybírání daní na základě prosté dobrovolnosti občanů by bylo pro stát velkým fiaskem. Mají-li daně sloužit ve prospěch celé společnosti, musí být stanovena pravidla výběru tak, aby nebyla zvýhodněna žádná strana. Adam Smith stanovil optimální způsob odvádění daní čtyřmi základními pravidly:

První pravidlo je považováno za velmi obecné, stanovuje pouze povinnost poddaných k přispívání finančních prostředků na správu státu dle jejich možností stanovených podle objemu získané mzdy, důchodu nebo renty.

Druhé, ale přitom nejzákladnější a nejpropracovanější pravidlo určuje srozumitelnost výběru daně, ve kterém je spojen požadavek materiálně-procesní perfektnosti. „*Daň, kterou má platit jednotlivec, by měla být stanovena přesně, nikoli libovolně. Doba splatnosti, způsob*

¹ Občanské sdružení Živá historie (2010)

placení i suma, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoliv jinému naprosto jasné.“, jak tvrdí Vančurová a Boněk (2011, s. 10).

Třetí ze čtyř pravidel uvádí Vančurová a Boněk (2011) jako výběr daně, kdy je zohledněn poplatník a daň je vybírána tehdy, kdy se to poplatníkovi nejvíce hodí. Výběr daně kopíruje období vyplácení důchodu občanovi, kdy má k dispozici prostředky k tomu, aby daň řádně odvedl.

Posledním, ale velmi důležitým pravidlem je minimalizování vedlejších administrativních nákladů při výběru daně, tzv. daňového břemene. Je třeba snižovat tu část ztráty užitku, jež není kompenzována výnosem ve veřejných příjmech.

Daň můžeme chápat také jako odčerpání finančních prostředků ze soukromého k veřejnému sektoru. „*Je to povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.*“, jak popisuje Vančurová a Láchová (2014, s. 9). Neekvivalentnost značí skutečnost, kdy poplatníkovi při výběru daně nenáleží žádná peněžní ani nepeněžní protihodnota. U občana neexistuje žádný poměr či vztah mezi odvádějícím dílem do veřejného rozpočtu a spotřebním dílem na veřejně financovaných statcích. Neúčelovostí rozumíme fakt, kdy při platbě daně nikdo neví, na co bude jeho platba použita.

Vančurová a Láchová (2014) popisuje státní rozpočet jako hlavní rozpočet státu. Lze si jej představit jako velkou pokladnu, kde připlouvají daně, kterými jsou pokryty veřejné výdaje, aniž by bylo známo, z jakého výnosu či daně je daný výdaj financován. Mezi daně řadíme také poplatky, cla a půjčky. Poplatek je na rozdíl od daně ekvivalentní, nepravidelný a dobrovolný. Dalším rozdílem je návratnost u půjček, kdy se majetek po skončení úvěru vrací zpět majiteli. Široký (2012) uvádí poslední dvě složky tohoto systému jako příspěvky zdravotního a sociálního pojištění. Díky zákonem stanoveným povinným platbám vyměřeným z výše důchodu představují významnou část státního rozpočtu.

2.2 Funkce daně

Vančurová a Láchová (2014) uvádí dnešní moderní jako daně, které neslouží jen k naplňování veřejných rozpočtů, požaduje se od nich mnohem více funkcí, než tomu bylo při jejich vzniku:

- **funkce fiskální** - daň se vztahuje mnoho požadavků a funkcí, kterou má plnit. Tato funkce je brána však za nejzákladnější a hlavní. Rozumí se jí schopnost naplnit státní rozpočet,
- **funkce alokační** - působnost této funkce je spojena s tržním prostředím organizovaného celku. Při selhávání optimálního rozvoje společnosti dochází k nedostatku finančních prostředků. Stát tak může prostřednictvím výběru daní korigovat selhávání trhu a poskytnou prostředky, investice nebo daňové úlevy pro potřebná místa,
- **funkce redistribuční** - vychází z přesvědčení, že jsou důchody ve společnosti rozděleny nerovnoměrně. Daně jsou proto přímým nástrojem pro zmírnění rozdílů. Jsou vybírány vyšší mírou od bohatších a následně přerozdělovány ve formě transferových plateb,
- **funkce stabilizační** - souvisí s hospodářským cyklem. V období expanze, kdy důchody i spotřeba rostou, se do veřejného rozpočtu odčerpávají vyšší daně, aby se předešlo od přehřátí ekonomiky. V období stagnace zase pomáhají snižováním daňových odvodů nastartovat ekonomiku zpět,
- **funkce stimulační** - subjekty zatížené daní vnímají tento jev jako újmu a snaží se svou daňovou povinnost omezit na maximum. Toho využívá stát k zodpovědnému chování občanů ve formě vyššího zdanění a poplatků.

2.3 Třídění daní

Základním členěním je rozdělení daní na přímé a nepřímé. Mezi daně přímé řadíme daň z důchodu a daň z majetku, kdy je daňovým subjektem poplatník a jeho majetek je podroben dani. Jeho disponibilní zdroje se snižují. Daně nepřímé obsahují daň spotřební a daň z přidané hodnoty, které se promítají do cen prodávaných výrobků.

Nejzákladnějším členěním je rozdělení, kdo, jakožto daňový subjekt, má daň odvádět. Z hlediska placení daně dělíme daňové subjekty na plátce a poplatníky. „*Poplatník je zpravidla také povinen daň sám platit. To ale není nutné, podstatné je, že jeto právě jeho příjem nebo majetek, který je dani podroben.*“, jak uvádí Vančurová a Láchová (2014, s. 14). Poplatníkovy zdroje se s výběrem daně snižují. Plátce daň odvádí, ale má možnost daňové břemeno přenést na jiný subjekt, např. prostřednictvím prodeje své produkce, ve které je tato daň započítána.

Posledním důležitým kritériem je vztah ke zdaňovacímu období. Při jednorázové události (např. dědické dani) chápeme tento výběr bez návaznosti na zdaňovací období. Při pravidelné periodicitě rozlišujeme, kdy je daň odvedena. Existují dvě možnosti – za zdaňovací období, až po uplynutí doby či na zdaňovací období, stanovené k určitému datu, mezi které patří daň z příjmů. Pokud nepostačí základní rozdělení, můžeme dělit daně do dalších podskupin:

- vztah plátce a poplatníka (jestli je to při placení daně tatáž osoba),
- subjekt daně,
- objekt daně,
- způsob placení daně aj.

2.4 Vývoj nepřímých daní

Nepřímé daně charakterizujeme jako skupinu daní, kdy je hlavním subjektem plátce daně povinný daň odvádět do státního rozpočtu, ale není subjektem, na kterého daňové zatížení skutečně dopadá, jelikož může toto zatížení převést na konečného spotřebitele prostřednictvím zvýšení ceny své produkce.

V současné době tuto roli suverénně sehrává daň z přidané hodnoty. Vždy tomu tak ale nebylo. Tato daň se vyvíjí přes půl století. Dříve byla místo ní od roku 1948 uplatňována daň z obratu či daň dovozní z masa, cukru, vína, moštu a spotřebních statků jako byly např. hrací karty, denní tisk nebo kalendáře.² Jako první zavedl daň z přidané hodnoty stát Michigan v USA roku 1953.

V zakládajících státech³ Evropského hospodářského společenství existovaly do 60. let minulého století nesourodé daňové systémy. První daň z přidané hodnoty v Evropě byla zavedena Francií (1954), kde první původní sazba činila 20 %. Zbytek zakládajících států používal obratovou daň. Daná situace nezaručovala daňovou neutralitu, jelikož při uplatnění daně z obratu výrobce aplikuje sazbu na své výrobky na výstupu, ale už si nemůže uplatit odpočet daně na vstupu. Tento problém státy řešily již v zakladatelských smlouvách.

² Občanské sdružení Živá historie (2010)

³ Francie, Belgie, Lucembursko, Itálie, Německo a Nizozemsko

Zlom nastal až v roce 1967, kdy na základě rozhodnutí o povinnosti zavést daň, přistoupily k rozhodnutí všechny státy Evropského společenství (včetně Belgie) a všichni aplikovali daň z přidané hodnoty do roku 1973.

V 70. letech byla daň zavedena v dalších krajinách Evropského společenství např. v Rakousku, Norku a Švédsku. Mezi tyto státy patřilo také Irsko s Velkou Británií společně se žádostí o vstup do Evropského společenství. Došlo ke stanovení jednotné daňové základny. Začátkem 90. let byly postkomunistické státy další velkou skupinou krajin, které přešly z obrátové daně na daň z přidané hodnoty. Díky zavedení jednotného společného trhu, v němž je stavebním kamenem volný pohyb zboží, došlo k přijetí mnoha daňových opatření s cílem zavést max. povinné dvě sazby, cíl dvou sazeb však nebyl naplněn.

Česká republika implementovala daň v roce 1992, ale do Evropské unie přistoupila až v roce 2004. V roce 2004 a 2007 přistupovaly další státy do Evropské unie. Každý nově přistupující stát měl možnost využít tzv. přechodnou dobu, než zavede daň z přidané hodnoty do svého systému daní.

2.5 Harmonizace nepřímých daní v rámci Evropské unie

K harmonizaci bylo nutné přistoupit už kvůli vytváření jednotného vnitřního trhu, který by bez sblížení daňových systémů nemohl fungovat. Nepřímé daně mají rozhodující vliv na hospodářskou soutěž, naplnění státního rozpočtu, zahraniční obchod, kupní sílu obyvatel a tvorbu spotřebitelských cen. Největší bariérou byly tak sazby daně z přidané hodnoty, které byly vyrovnávány na hranicích států a představovaly tak prostředek ke konkurenčnímu boji (Nerudová, 2014).

K souladu nepřímých daní dochází pomocí koordinace a harmonizace. Koordinace představuje uzavírání modelů zdanění, jejichž cílem je odstranit arbitrážní obchody a škodlivou daňovou konkurenci (Láchová, 2007). Je založena na vzájemné informovanosti států. Harmonizace znamená vyšší spolupráci mezi státy, které sblížují daňové soustavy pomocí směrnic a judikátů. Představuje proces přibližování všech daňových soustav členských zemí Evropské unie, do kterých Česká republika s Belgií patří. Soustavy se sjednocují pomocí společných pravidel. Harmonizace je rozdělena na tři základní části – výběr daně, která bude podléhat harmonizaci, harmonizace daňového základu a daňové sazby.

Harmonizace jednotlivé soustavy nemusí proběhnout zcela. Může nastat situace, kdy proběhne harmonizace daně, ale sazby zůstanou původní.

První směrnici č. 67/227/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkající se daně z obratu ze dne 11. dubna 1967, zavedlo Evropské hospodářské společenství⁴. Směrnice započala harmonizaci právních předpisů členských států závazáním k přechodu od daně obrátové k dani z přidané hodnoty na principu všeobecné daně uvalené na zboží a služby. Upravovala také důvody, proč bylo nezbytné směrnici zavést. Mezi ně patřilo např. vytvoření jednotného trhu se stejnými charakteristikami, jako má vnitřní trh jednotlivého státu, používání právních předpisů o obrátové dani, které neodporují hospodářské soutěži

a zrušení zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu. Směrnice říká, že daň z přidané hodnoty dosahuje největší neutrality a jednoduchosti, je-li vybírána všeobecně na každý výrobek a pokrývá všechny stupně výroby, kdy podobné zboží nese stejné daňové zatížení bez ohledu délky výrobního cyklu. Nezaměřovala se na daň z příjmu podrobněji a nechala tak státům možnost rozhodnout své vlastní sazby a výjimky ze zdanění v režii svých národních úprav (Šíroký, 2013).

Druhá směrnice č. 67/228/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – struktura a způsoby použití společného systému daně, definovala předmět daně, vymezila místo zdanitelného plnění, dodání zboží a služeb, dále osoby, které podléhají dani aj. (Šíroký, 2013). Podle ní se aplikovalo stejné daňové zatížení na zboží či služby za úplatu na území členského státu a zboží či služby, které byly na území členského státu dovezeny. Výše sazby byla ponechána na rozhodování států. Státy však měly omezenou možnost použít nulovou sazbu daně. Směrnice zavedla možnost použití speciálních režimů pro malé podniky a subjekty působící v zemědělství.

Zavádění systému DPH se ukázalo být problematické. Mnoho států se obávalo zavádění daně kvůli tlaku na příjem do státního rozpočtu. Belgie vybírala nepřímé daně formou kolků, proto existovaly obavy, že bude při zrušení kolku docházet k daňovým únikům. Dodržet časový limit implementace se podařilo jen čtyřem státům. Proto byla vydána **Třetí směrnice č. 69/463/EEC** ze dne 9. prosince 1969 o harmonizaci právních předpisů

⁴ Zárodek dnešní Evropské Unie, zrušeno Maachtritskou smlouvou v roce 1993

členských států pro Belgie, kdy ji byla prodloužena lhůta implementace daně z přidané hodnoty do konce roku 1972.

Čtvrtá směrnice č. 71/401/ES a Pátá směrnice č. 72/250/EHS ze dne 4. července 1972, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – zavedení daně z přidané hodnoty, prodlužovaly termín pro Itálii až do konce roku 1973.

První a druhá směrnice znamenala první krok v harmonizaci nepřímých daní. Státy se přibližovaly jednotnému zdanění pomalým tempem. Existovalo mnoho národních odlišností. Přelom nastal se zavedením **Šesté směrnice č. 77/338/EHS** ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – společného systému daně z přidané hodnoty. Byl stanoven jednotný základ daně, který měl za cíl prohloubit probíhající harmonizaci. Zavedla přesnější pravidla DPH, čímž dala členským státům menší možnost odchýlit se ve svých národních úpravách (Široký, 2013). Šestá směrnice sjednocuje předmět daně, osoby povinné k dani, zdanitelné plnění, místo zdanitelného plnění a daňové povinnosti. Dále upravuje výpočet daně, osvobození od daně, sazby daně, odpočet daně ale také i dlužníky, speciální režimy a zavedení zjednodušených postupů. Se 41 novelizacemi je základním stavebním kamenem dnešních nepřímých daní.

Protože byla tato směrnice díky 41 novelám nepřehledná, Evropská komise vydala novou základní legislativu **Směrnici Rady č. 2006/112/ES** ze dne 28. listopadu 2006. V příloze je seznam směrnic, které se touto směrnicí ruší s výčtem jednotlivých bodů první a šesté směrnice, které jsou přebrány do nové směrnice. Nová směrnice se od staré příliš neliší. I tato směrnice byla již jedenáctkrát novelizována. Největšími změnami jsou: osvobození zboží dováženého osobami ze třetích zemí od daně z přidané hodnoty⁵ a změna určení místa zdanitelného plnění při poskytnutí služby dle toho, jestli jde u příjemce služby o osobu povinnou k dani či nikoliv. Další změnou je určení místa pro elektřinu a dodání plynu. Nejnovější úprava vznikla reakcí na možné podvody a daňové úniky v oblasti DPH, kdy je možné po určitou dobu přenést daňovou povinnost v návaznosti na oznámení příslušnému členskému státu.⁶

⁵ Směrnice č. 2007/75/ES

⁶ Směrnice č. 2013/42/EU a směrnice č. 2013/43/EU

Posledními důležitými směrnicemi jsou **Osmá směrnice č. 79/1072/EHS**, respektive **Třináctá směrnice č. 86/560/EHS**, která se zabývá vrácením daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani na území třetích států mimo Evropskou unii a osobám povinným k dani na území Evropské unie. **Desátá směrnice č. 84/386/EHS** určuje místo zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí.

2.5.1 Harmonizace sazeb DPH

Druhotným problémem byla harmonizace daňových sazeb. Většina států to považovala za zasahování do státní suverenity a omezení fiskální politiky, kdy mohla jakákoliv změna ohrozit příjmové stránky veřejných rozpočtů členských zemí. Evropská unie byla neochotná vymáhat implementaci směrnice do daňových systémů. Došlo k upuštění od jednotného velkého systému. Členské státy Evropské unie se od sebe odlišovaly nejen výší sazeb, ale také jejich počtem. Evropská komise dostala za úkol stanovit jednotné pásmo.

V roce 1989 byla navržena snížená sazba na životní potřeby, tzn. potraviny, léky, přeprava, časopisy, hromadnou přepravu osob aj., ve výši 4 % - 9 %. Základní sazba se pohybovala od 14 % - 20 %.

V roce 1991 došlo přijetím směrnice č. **91/860/EHS** ke zrušení fiskálních hranic jednotlivých členských států. Daný krok značně ovlivnil systém DPH. Doplnující směrnice č. **92/77/EEC** zavedla od roku 1993 opatření týkající se sazeb daně. Členským státům povolila pouze dvě snížené sazby daně s minimální hranicí 5 % s možným přechodným obdobím pro státy, které směly aplikovat v oblasti snížené sazby daně sazbu nižší jak 5 %. Minimum pro základní sazbu bylo stanoveno na 15 % (Nerudová, 2014). Dnes jsou tyto sazby s celou právní úpravou o dani z přidané hodnoty ve směrnici č. **2006/112/ES**.

Poslední aktualizované úpravy proběhly novelizací směrnice č. **2006/112/ES**. **Směrnice Rady č. 2009/47/ES** ze dne 5. května 2009 prodlužuje používání max. dvou snížených sazeb vyšších než 5 % pro vybrané zboží či služby, kdy Evropská komise dospěla k závěru, že uplatňování snížených sazeb nepředstavuje z hlediska fungování vnitřního trhu reálnou hrozbu, a tak prodlužuje používání těchto sazeb dále.⁷ Prodloužení základní sazby ve výši min. 15 % povoluje **Směrnice Rady č. 2010/88/EU**, kdy Evropská komise dospěla

⁷ Europa.eu (2006)

k názoru, že díky přechodnému režimu a této sazbě zajistila právní úprava fungování daného režimu na přijatelné úrovni.⁸

2.5.2 Harmonizace administrativy DPH

Daň z přidané hodnoty je ve vzájemném obchodě klíčovým faktorem. Od roku 1981 tak mají státy povinnost výměny informací mezi jednotlivými zeměmi. Od zavedení jednotného trhu od roku 1993 probíhá intrakomunitární obchod na daňovém území Evropské unie bez celních kontrol a podnikatelé si tak obchody uskutečňují sami, je zde veliká pravděpodobnost daňových úniků. Administrativa je vykonávána stejným úřadem bez ohledu na plnění z tuzemska či ze zahraničí. Administrativu provádí celní nebo daňový úřad. Jednotlivé strany obchodu si o sobě musí zjišťovat spousty informací. V návaznosti na tento problém byl vymyšlen systém kontroly, kdy každý podnikatelský subjekt dostal identifikační číslo, které uvádí na všech obchodních listinách. Daň odpovídající dodávce zboží a sazbě dané země platí kupující.

Nařízení Rady č. 3330/91 zavedlo tzv. Intrastat systém, kde musí všechny subjekty s plněním vyšším než 10 000 EUR/ročně, poskytovat informace o těchto dodávkách. Hlášení obsahuje směr dodávky, hodnotu v národní měně, povahu dodávky, množství a partnera, ke kterému dodávka směřuje (Kubátová, 2010).

Nařízení bylo upraveno přijetím dalšího **nařízení Rady č. 638/2004**, kdy se ruší původní ustanovení. Toto nařízení lépe upravuje fungování Intrastatu, aby se předcházelo administrativnímu zatěžování. Členské státy tak každoročně stanovují vlastní hranice pro ohlašovací povinnost.

Pro ověření obchodních partnerů a plátců daně slouží identifikační systém VIES.⁹ Zde může plátce ověřit přidělené daňové identifikační číslo. Slouží také ke kontrole při dodání zboží do JČS s nárokem na osvobození od daně, jestli dodavatel plnění nárok na osvobození měl.

⁸ Europa.eu (2006)

⁹ Vat Information Exchange System

2.5.3 Možnost odchýlení od směrnic

Systémy DPH jednotlivých členských států jsou úzce svázány se základní směrnicí č. 2006/112/ES. Tato směrnice však neupravuje každý detail, ale umožňuje národním úpravám odchýlit se od mezinárodní úpravy. Jisté odchylky od směrnice mohou být zdrojem rozdílů v národních úpravách. Základem je neporušit směrnici a nenarušit odchylkou hospodářskou soutěž. Pár základních odchylek je rozděleno dle několika oblastí směrnice:

- **Hlava 3:** Osoby povinné k dani – dle čl. 11 možnost zavést skupinovou registraci pro účely DPH, když jsou subjekty na území jednoho státu právně nezávislé, ale jsou propojeny finančně, administrativně či obchodně.
- **Hlava 6.:** Uskutečnění zdanitelného plnění – dle čl. 66 možnost v případě určitých plnění stanovit rozdílně vznik daňové povinnosti (buď ke dni vystavení faktury, nebo až v den přijetí platby nebo v době před uplynutím lhůty pro vystavení faktury).
- **Hlava 7.:** Sazby – stanoven maximální počet sazeb a minimálních hranic, výše sazby jsou pak na národních úpravách.
- **Hlava 9.:** Osvobození od daně – dle čl. 133 možnost vázat osvobození členských států u finančních činností, jakou jsou dodání nezastavěného pozemku, budovy a nájmu nemovitostí.
- **Hlava 10:** Odpočet daně – možnost provedení nadměrného odpočtu do dalšího následujícího období č vrácení daně dle čl. 183. Pro opravu daně na nadměrném odpočtu se pravidla mohou v jednotlivých právních úpravách lišit.

2.5.4 Výjimky ze směrnic pro Českou republiku

Směrnice určují základní legislativní rámec, ze kterého můžou být uděleny výjimky různým členským státům. Poslední aktualizované znění směrnice obsahuje všechny platné výjimky, které byly kdy uděleny. Výjimku lze udělit přístupovou smlouvou, směrnicí, nařízením či individuálním rozhodnutím komise. Česká republika přistoupila k Evropské unii v době platnosti první nepředělané šesté směrnice. Výjimky byly tudíž zapracovány do prvního znění směrnice č. 2006/112/ES. Týkalo se to hlavně osvobození od platby DPH a uplatňování snížených sazeb.

Osvobození od platby upravuje již přístupová smlouva České republiky k Evropské unii. Toto ustanovení lze nalézt v čl. 278 šesté směrnice č. 112/2006/ES, kdy Česká republika získala možnost poskytnout osvobození od DPH osobám povinným k dani nepřekračujícím roční obrát 35 000 EUR při kurzu platném v den přistoupení. V české národní úpravě je tato podmínka v zákoně č. 235/2004 Sb., §6 odst. 1 ZDPH ve znění pozdějších předpisů, který stanovuje roční obrát na 1 000 000 Kč za 12 měsíců bezprostředně po sobě jdoucích. Podmínkou

je uskutečňování činnosti bez nároku na odpočet daně. Jedná se o přepravu osob, zavazadel, motorových vozidel doprovázejících včetně poskytnutí služeb této přepravy, pouze pokud je přeprava osoby osvobozena od DPH.

Směrnice č. 2006/112/ES, čl. 381 obsahuje povolení osvobození v případě mezinárodní přepravy cestujících v rámci členských států Evropské unie. Snížená sazba DPH byla upravena také v přístupové smlouvě pro Českou republiku a ta získala výjimku do konce roku 2007. Do té doby mohla využívat sazby nižší než 5 % na dodávky tepla určeného k vytápění a přípravy teplé vody do domácností, s výjimkou surovin pro výrobu tepelné energie a dodávky stavebních prací týkajících se staveb určených k bydlení, jež nejsou poskytnuty v rámci sociální politiky. Výjimka byla prodloužena do konce roku 2010.

Rozhodnutím Rady č. 2006/774/ES byla České republice, od roku 2006 do roku 2010, poskytnuta výjimka, díky níž je možné uplatnit sníženou sazbu daně na služby s vysokým podílem lidské práce, jako jsou opravy soukromých bytů, úklid a čištění oken v domácnostech a pečovatelské služby. Poslední důležitou směrnicí č. 2009/47/ES ze dne 5. května bylo umožněno všem státům dále aplikovat dále sníženou sazbu daně na neomezenou dobu u služeb s vysokým podílem lidské práce, na něž se vztahovala přechodná období do konce roku 2010.

2.6 Daňová soustava České republiky

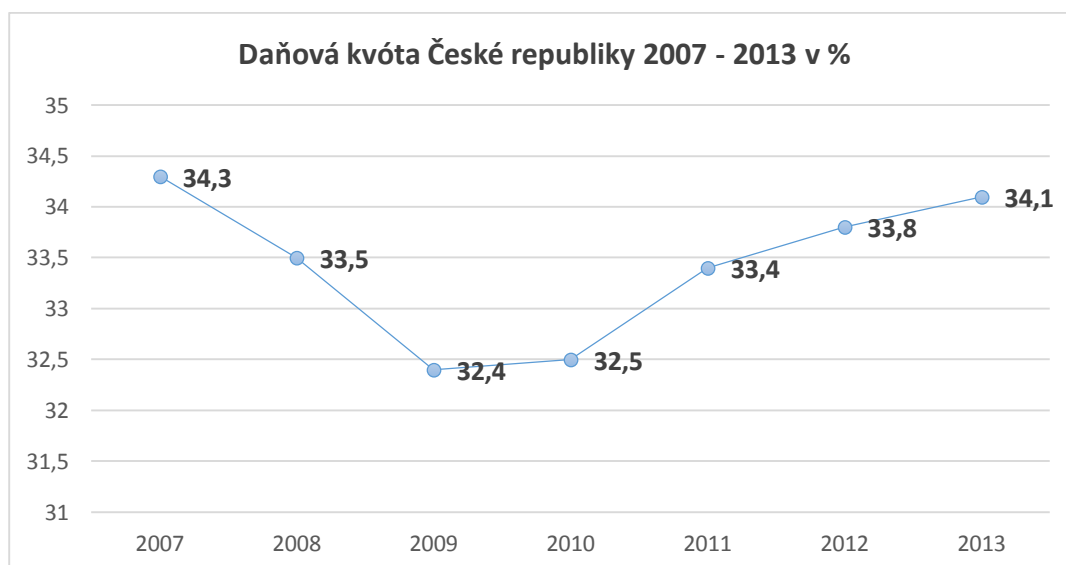
Zákonodárná moc se v České republice skládá z dvoukomorového parlamentu tvořeným z Poslanecké sněmovny, která má 200 poslanců a Senátu, který má 81 senátorů. Území České republiky je rozděleno do 14 samosprávných celků – krajů. Česká republika přistoupila do Evropské unie v roce 2004 a daň z přidané hodnoty se zde vyvíjí od roku 1993. Základní charakteristiky jsou rozděleny v tabulce 2.1.

Tab 2.1 Základní charakteristiky České republiky

Česká republika	
Hlavní město	Praha
Počet obyvatel	10,5 mil.
Rozloha	78,8 tis. km ²
Rok zavedení DPH	1993
Vstup do EU	2004
Hrubý domácí produkt	149, 491 mld. EUR
Měna	CZK
Inflace	3,8 %
Daňová kvóta (2013)	34,1 %

Zdroj: Ministerstvo zahraničních věcí (2015), vlastní zpracování

Nejsnadnějším makroekonomickým ukazatelem k porovnání daňového zatížení je daňová kvóta. Díky daňové kvótě dokáže čtenář srovnat daňové zatížení v čase. Vyjadřuje podíl všech daní a příspěvků na sociální a zdravotní pojištění s příspěvkem na státní politiku nezaměstnanosti k vyprodukovanému hrubému domácímu produktu. Podle ní lze srovnat, kolik člověk odvede na daních ze svých příjmů. Srovnávání zajišťuje každoročně institut Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, kdy hodnotí svých 34 členů. Celkové daňové zatížení České republiky v letech 2007 až 2013 představuje graf, viz Obr. 2.1.

Graf 2.1 Daňová kvóta České republiky vyjádřená v procentech

Zdroj: OECD (2015), vlastní zpracování

Daňová kvóta České republiky se pohybuje za posledních několik stabilně kolem 33 % - 34 %. Mezi státy Evropské unie platí čeští spotřebitelé deváté nejvyšší daně všech členů Evropské unie. Cílem politiky České republiky je toto číslo stabilizovat a do budoucna udržet. Zajímavostí je, že jenom šest států Evropské unie mělo od roku 2000 až do roku 2011 kladnou celkovou bilanci svých daňových kvót. Česká republika má za toto jedenáctileté období bilanci ve výši necelého 1 %. Průměr daňového zatížení ve výsledku tedy vzrostlo.¹⁰

Většina národních ekonomik neuvádí jednotnou daň. Každý stát zavedl daně dle svých potřeb tak, aby se jednotlivé negativa a pozitiva vzájemně vyrušily a daňový systém efektivně fungoval. Daňová soustava České republiky vznikla v roce 1993. Zárodek dnešní moderní soustavy je uveden v zákoně č. 212/1992 Sb., o soustavě daní České a Slovenské Federativní republiky.¹¹ Mezistupněm poslední novelizace byl zákon o spotřebních daních č. 353/2003 Sb., který zavedl daň z piva, vína, tabákových výrobků a minerálních olejů.

Poslední změna v daňovém systému proběhla v roce 2008 po harmonizaci s Evropskou unií díky zákonu č. 261/2007 Sb., kdy došlo k plnému transportování směrnice Rady č. 2003/96/ES. Do systému nepřímých daní byly zařazeny další 3 spotřební daně – daň z elektřiny, daň z pevných paliv a daň ze zemního plynu. Od 1. 1. 2015 vstupuje v platnost novelizace zákonem č. 280/2009 Sb. a klade důraz na elektrickou komunikaci se správcem daně v rámci ušetření administrativních nákladů. K porovnání jedné daně je potřeba znát také ostatní daně. Stručné rozdělení skupin daní uvádí tabulka 2.2.

Přímé daně

Daň z příjmů fyzických osob má od roku 2008 stanovenou sazbu daně ve výši 15 %, přičemž srážková daň do příjmů ve výši 5000 Kč má stejnou sazbu daně. Sociální zabezpečení zahrnuje podle zákona č. 589/1992 Sb. příspěvek na státní politiku, příspěvek na nemocenské pojištění, důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku nezaměstnanosti. Důchodové pojištění platí za sebe zaměstnanec ve výši 6,5 % a zaměstnavatel sráží z jeho příjmů 21,5 %. U zdravotního pojištění platí zaměstnanec 4,5 % a zaměstnavatel 6,5 %. Termín podání ročního daňového přiznání je u místního správce daně do 31. března.

¹⁰ eStat.cz (2014)

¹¹ Právník.cz (2015)

V případě, že za poplatníka podává roční daňové přiznání daňový poradce, je lhůta prodloužena do 1.června.

Podnikatelé rezidenti zdaňují veškeré své příjmy v České republice, je-li PO nerezidentem, zdaňuje pouze příjmy získané ze zdrojů na území tuzemska. Základem daně jsou příjmy, které jsou předmětem daně, snížené o výdaje na dosažení a udržení těchto příjmů. Sazba daně je stanovena na 19 %. Roční daňové přiznání PO podává do konce března následujícího roku, v případě společností podléhajících auditu do konce června.

Daň z nemovitých věcí platí vlastníci, kdy předmětem daně jsou všechny pozemky a stavby vedené v katastru nemovitostí. Dále je zde daň silniční, daň z nabytí nemovitých věcí.

Do nepřímých daní pak dále řadíme DPH, spotřební a ekologické daně.

Tab 2.2 Daňová soustava České republiky

Daňový systém České republiky				
Přímé daně		Nepřímé daně		
Daně z příjmů	Majetkové daně	DPH	Spotřební daně	Eko. daně
Daně z příjmů FO	Daň z nemovitých věcí		Z tabákových výrobků	Ze zemního plynu a dalších plynů
Daně z příjmů PO	Daň silniční		Z minerálních olejů	Z elektřiny
	Daň z nabytí nemovitých věcí		Z vína a meziproduktů	Z pevných paliv
			Z piva	
			Z lihu	

Zdroj: Vančurová, Láchová (2014, s. 51), vlastní zpracování

Příjem jednotlivých daní na státním rozpočtu České republiky rozděluje následující tabulka 2.3 s dodatečným grafickým vyjádřením rozpočtového podílu daně z přidané hodnoty

uvedeného v grafu 2.2. Z celkových daňových příjmů lze vyčíst, že DPH tvoří až polovinu příjmu státního rozpočtu a je tak nejdůležitější daní z celé soustavy daní.

Tab 2.3 Příjmy státního rozpočtu České republiky v mil. Kč

Daň	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Daň z přidané hodnoty	255 190	253 612	269 547	275 394	278 231	308 462	322 662
Daň z příjmů PO	173 590	110 543	114 746	109 312	120 461	113 052	123 179
Daň z příjmů vyb. srážkou	19 299	19 189	19 298	19 848	20 781	20 488	24 029
Daň silniční ³	6 002	4 795	5 100	5 187	5 206	5 273	5 539
Daň dědická ³	115	88	87	78	71	76	59
Daň darovací ³	345	162	138	4 279	3 368	108	74
Daň z převodu nemovitostí	9 950	7 809	7 453	7 362	7 660	8 894	3 686
Daň z nabytí nemovitých věcí							5 600
Ost. příjmy, odvody	4 281	3 784	3 487	3 109	3 039	1 869	2 287
DPFO - podnikatelů	17 749	5 565	7 987	2 939	3 261	2 680	1 128
DPFO ze záv. činnosti	115 180	111 042	111 842	119 373	119 787	126 134	130 867
Daň z nemovitých věcí	5 195	6 361	8 747	8 568	9 541	9 847	9 910
Odvod z elektřiny ze slun. záření				5 939	6 403	5 817	2 042
Odvod z loterií §41b odst. 1					1 287	2 076	1 713
Odvod z loterií §41b odst. 2,3,4					4 649	5 981	6 209
C E L K E M	606 896	522 950	548 432	561 388	583 746	610 759	638 982

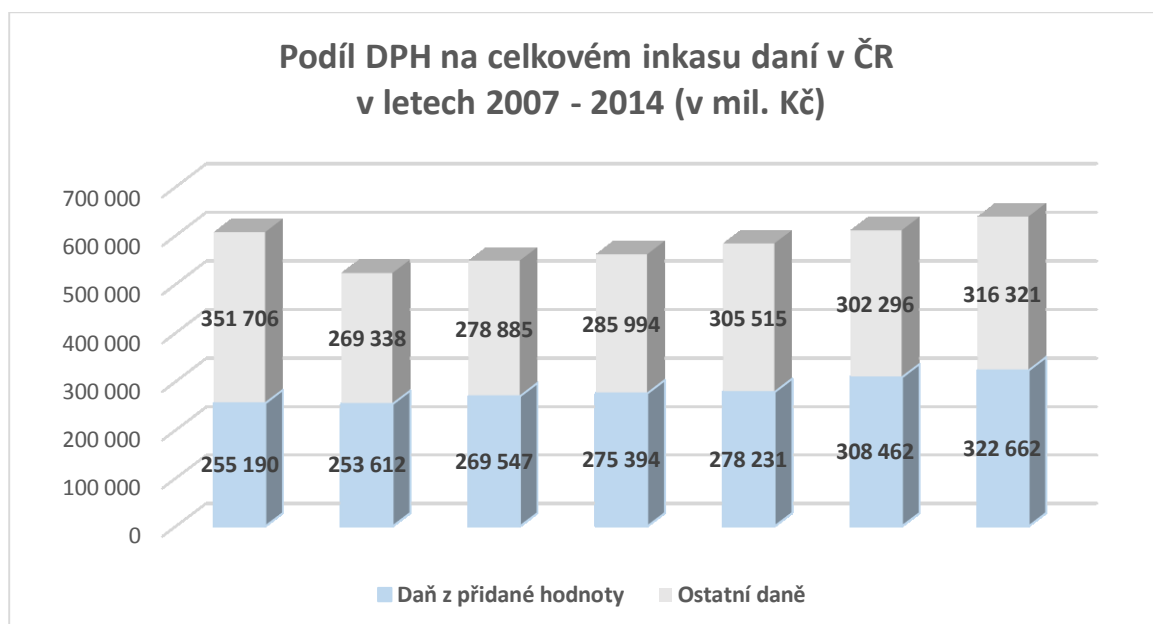
Zdroj: Finanční správa (2015), vlastní zpracování

Daňové příjmy jsou v letech 2007 až 2013 mírně kolísavé. V zásadě se daňové sazby neustále zvyšují a do státního rozpočtu tak připlouvá od daňových subjektů více finančních prostředků. Základním kamenem veřejných příjmů jsou hlavně daně z příjmů a daň z přidané hodnoty. Vysoký propad v letech v roce 2009 mohl být zapříčiněn hlavně daní z příjmu u právnických osob. Důvodem mohlo být nevhodné prostředí pro podnikatele s následným snižováním zisků firem, ze kterých se daň stanovuje.

U daně z přidané hodnoty je rostoucí charakter typický také díky neustálému zvyšování sazeb DPH. Díky změně snížené sazby daně uvedené v platnost 1. ledna 2015

předpokládá stát snížení na inkasu o cca 3,3 mld. Kč. Tento trend směrem dolů odhaduje pro rok 2015 Ministerstvo financí.¹²

Graf 2.2 Podíl DPH na celkovém inkasu daní v ČR v mil. Kč



Zdroj: Finanční správa (2015), vlastní zpracování

Procentní podíl daně z přidané hodnoty na celkových daních v období 7 let od roku 2007. V zásadě se podíl zvyšuje díky neustále zvyšujícím se sazbám DPH. První vyšší zvýšení nastalo na přelomu roku 2007 a 2008, kdy se zvýšila snížená sazba o 4 procentní body. Dalším větším zlomem byl přelom roku 2012 a 2013 zvýšením obou sazeb daně o 1 procentní bod. Celkový přehled uvádí tabulka 2.4.

Tab 2.4 Procentní podíl DPH na celkových daních České republiky

2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
17.7	19.3	20.4	20.5	20.6	20.9	21.8

Zdroj: OECD (2015), vlastní zpracování

2.7 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty patří do skupiny nepřímých daní a postihuje spotřebu, čímž má dopad na všechny vrstvy obyvatelstva. Volba sazeb nepřímých daní je velmi důležitá kvůli udržení sociální úrovně společnosti. Z tohoto důvodu má právní úprava většinou více sazeb,

¹² Idnes.cz (2015)

do kterých jsou rozděleny zboží se službami dle toho, jestli se jedná o potřebné zboží pro nižší vrstvu obyvatel či luxusnější zboží.

Daň z přidané hodnoty patří v daňovém systému České republiky do nepřímých daní a je uplatňována od roku 1993. Vzhledem k faktu, že je Česká republika od 1. 5. 2004 členem Evropské unie, dochází k harmonizaci některých zákonů tak, aby odpovídaly platné právní úpravě jiných členských států. Do přistoupení k Evropské unii měla Česká republika vlastní zákony a mezinárodní smlouvy. Daným dnem došlo k rozšíření vlivu mezinárodní právní úpravy a Česká republika se musí řídit nařízeními, směrnicemi a judikáty Evropského soudního dvora (Kobík, Šperl a Rambousek, 2006). Vstupem nedošlo však nastolení jednotného právního pořádku.

První detailnější zákon č. 588/1992 Sb. ZDPH (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty) platil celých 11 let. Byl zrušen novým zákonem č. 235/2004 Sb. ZDPH s platností od 1. května 2004. Důležitým bodem tohoto zákona je umožnění plátců opravy sazby daně a vyměřené výše daně u zdanitelného plnění na výstupu, kdy špatným stanovením sazby daně zvýšil svou povinnost. Minulé znění zákona tento proces neumožňoval.

Nejvýraznější změny způsobila novela o 313 bodech přijatá zákonem č. 302/2008 Sb., s účinností od roku 2009. Jejím cílem bylo sladit ustanovení zákona o DPH s evropskou směrnicí 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, odstranit nejasnosti a zjednodušit některé právní ustanovení. Mezi nejdůležitější změny pro účely DPH patří zrušení § 4 odst. 1 písm. g) ZDPH o zrušení pojmu finančního pronájmu. Plnění, kdy se finanční pronájem považuje za dodání zboží či služeb, je nově upraven v §13 a § 14 ZDPH. Za dodání zboží či služeb se považuje od 1. 1. 2009 také převod práva užívat zboží či nemovitost stanovené na základě smluvních podmínek, kdy nájemce má povinnost nabýt zboží (nemovitost) a přiznat daň na výstupu.

Senát Parlamentu schválil poslední novelu navazující na zákon č. 302/2008 Sb., nabývající účinností dnem vyhlášení ve sbírce zákonů – zákon č. 87/2009 Sb., doplňující pravidla pro osvobození daně při dovozu zboží ze třetích zemí mimo oblast Evropské unie s požadavkem zrušení odpočtu daně u osobních automobilů.

2.7.1 Předmět daně

Předmětem daně dle § 2 odst. 1 ZDPH rozumíme dodání zboží a služeb či převodu nemovitostí za úplatu od osoby povinné k dani nebo právnické osoby nepovinné k dani s místem plnění v tuzemsku. Pořízení nového dopravního prostředku je předmětem daně pro všechny pořizovatele včetně pořizovatelů nepovinných k dani.

Vyjmuty z předmětu daně jsou dle § 2a odst. 1 ZDPH předměty, u kterých byla zahájena přeprava ve zvláštním režimu použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a předmětů, které by v tuzemsku byly osvobozeny od daně dle § 68 odst. 1 ZDPH. Pořízení zboží musí uskutečňovat osoba osvobozená od daně či osoba povinná k dani, která není plátcem daně. Předmětem daně není pořízené zboží z jiného členského státu, pokud jeho hodnota nepřekročila za poslední 2 kalendářní roky hodnotu 326 000 Kč. Do této částky nelze zahrnout pořízení nového dopravního prostředku a veškerého zboží, na které je uvalena spotřební daň.

2.7.2 Daňové subjekty

Tato podkapitola pojednává, které osoby, ať už fyzické či právnické, jsou povinné platit daň.

Osoby povinné k dani

Osoba povinná k dani je dle § 5 odst. 1 ZDPH osoba, jež uskutečňuje samostatně ekonomické činnosti v tuzemsku. Patří mezi ně také osoba, která nebyla založena za účelem podnikání, ale vykonává ekonomickou činnost. Ekonomickou činností se dle § 5 odst. 2 ZDPH rozumí činnosti výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, důlní a zemědělské výroby, dále všechny činnosti podléhající zvláštní právní úpravě, jako jsou lékaři, právníci, umělci, architekti a další profese. Veřejnoprávní subjekty dle § 5 odst. 3 ZDPH nejsou v tomto ustanovení osobami povinnými k dani, pokud vykonávají státní nebo veřejnou správu. Jde o hlavní město Prahu, kraje, města, obce, organizační složky a právnické osoby zřízené zvláštním právním předpisem. Tyto osoby se nepovažují za osobu povinnou k dani, i přestože vybírají za svou činnost úplatu.

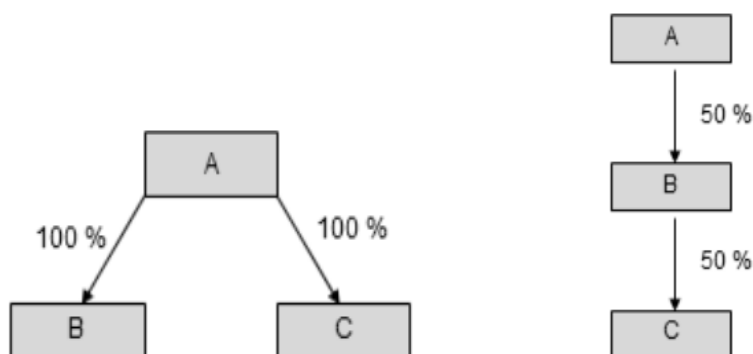
Skupina

Skupinou se dle § 5a ZDPH rozumí spojení osob se sídlem v tuzemsku, která je registrovaná k dani jako jeden plátce. Pokud mají členové skupiny provozovny mimo tuzemsko, nejsou příjmy z těchto provozoven započítány. Spojenými osobami rozumíme dle § 5a odst. 3 ZDPH kapitálovou propojenost, kdy musí jedna osoba mít přímý nebo nepřímý podíl min. 40% na základním kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, nebo všech ostatních členů. Člen skupiny může být pouze členem jedné skupiny a nesmí být zároveň společníkem společnosti.

Pro účely zákona jedna za skupinu její zastupující zvolený člen. Dle sídla zastupujícího člena je zvolen místní správce daně. Dle § 5b odst. 1 ZDPH odpovídají členové skupiny za práva a povinnosti společně a nerozdílně a to za období, kdy byly členy skupiny.

V den registrace skupiny dle § 5c ZDPH přechází na skupinu veškerá práva a povinnosti jednotlivých zakládajících členů. Práva a povinnosti za jednotlivého člena přecházejí na skupinu v den přistoupení. Při zrušení skupiny či zrušení registrace člena přecházejí práva a povinnosti zpět na jednotlivé členy následujícím dnem po zrušení registrace v takovém poměru, jakým byly uskutečněny zdanitelné plnění jednotlivých členů. Možnosti skupin uvádí obrázek 2.1.

Obr 2.1 Typy kapitálově propojených osob



Zdroj: Finanční správa, č. j. 18/57688/2008-181, (2015, s. 2)

Levá část obrázku 2.1 zobrazuje splnění obou podmínek - kapitálové spojení osob (kdy je podíl vyšší než 40 %) a sídla provozoven v České republice. Obrázek zobrazuje mateřskou společnost A, která má 100% podíly na dceřiných společnostech B a C. Všechny společnosti mají sídlo v tuzemsku, jsou tedy přijaty ke skupinové registraci. Pokud by ale

společnost A měla sídlo v Belgii, chyběl by spojující článek a skupina nelze vytvořit. Druhý typ nacházející se vpravo představuje opět splnění podmínek kapitálovou propojeností, společnost B má ale své sídlo v Belgii, zde je ale nepřímá kapitálová propojenost mezi A, která má podíl na společnosti B a ta má dále podíl na společnosti C. Ke skupinové registraci tedy budou spojeny pouze společnost A+C. Pokud skupina nebo přistupující plátce podá přihlášku k registraci daně dle § 95a ZDPH, je plátcem od 1. ledna následujícího kalendářního roku. Pokud bude přihláška podána po 31. říjnu, registrace je platná až od druhého následujícího kalendářního roku.

Plátce daně

Plátcem daně je dle § 6 ZDPH osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která překročila obrát za 12 měsíců po sobě bezprostředně předcházejících ve výši 1 000 000 Kč s výjimkou osoby, která uskutečňuje plnění osvobozené od daně. Plátcem se stává se od prvního dne druhého následujícího měsíce po měsíci, ve kterém překročila obrát. Dle § 6a a § 6b ZDPH je plátcem osoba povinná k dani v den, kdy přistoupila jako společník ke společnosti, která uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet a v den nebo kdy osoba povinný k dani nabyla obchodní závod od jiného plátce. Osoba je poté povinná dle § 94 ZDPH podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrát. Dobrovolnou registraci k dani může podat osoba dle § 94a ZDPH, která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně. K registraci je osoba povinná doložit dle § 96 ZDPH všechny své účty u poskytovatelů platebních služeb, které využívá pro své ekonomické činnosti.

Identifikované osoby

Osobami identifikovanými k dani jsou dle § 6 g ZDPH osoby, které pořizují zboží či služby podléhající dani z jiného členského státu, dále osoby, které přijaly zboží s instalací a dodání zboží soustavami nebo sítěmi s místem plnění v tuzemsku. Oproti plátcům nemají tyto osoby nárok na odpočet daně.

Nespolehlivý plátce

Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se k dani, správce daně dle § 106a ZDPH může rozhodnout, že je tento plátce nespolehlivý. Nespolehlivý plátce může dle § 106a odst. 2 ZDPH podat odvolání proti doručenému rozhodnutí do 15 dnů, avšak správce daně může toto odvolání zrušit. Plátce daně může podat žádost správce daně o zrušení statutu nespolehlivého plátce po uplynutí jednoho roku, kdy došlo k účinku rozhodnutí a nesmí během této doby porušovat závažným způsobem své povinnosti. Od 1. 1. 2014 s dopadem nových přísnějších podmínek od 1. 1. 2015 doporučuje finanční správa kontrolovat plátcům daně nespolehlivé plátce v registru plátců DPH, kteří provádějí odpočet daně na vstupu.¹³

Nespolehlivým plátem ale není osoba, která pouze špatně uvedla výše daňové povinnosti a nestihla ji opravit, pokud platí daně řádně a včas. Kritéria nespolehlivého plátce jsou: snížení limitu nedoplatku z 10 mil. Kč na 500 tis. Kč, nekonstantnost – nereagování na upomínky, jestliže plátce daně nepodá opakovaně dvě daňové přiznání za 12 kalendářních měsíců bez udání důvodů a novinkou roku 2015 je uvedení nepravdivého sídla.

2.7.3 Správa daně

Podkapitola věnovaná správě daně z přidané hodnoty, kterou vykonávají celní úřady podle právních předpisů upravujících správu cla. Místní příslušnost je dle § 93a ZDPH stanovena dle příslušnosti zastupujícího člena. Pro osoby ze zahraničí je místně příslušný úřad v hlavním městě Praha.

Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je pro plátce dle § 99 ZDPH kalendářní měsíc. Pokud plátce nedosahuje obrátu 10 000 000 Kč za předcházející rok a není nespolehlivým plátcem nebo členem skupiny, může mít zdaňovací období dlouhé kalendářní čtvrtletí. Správci daně nemusí plátce daně oznamovat změnu zdaňovací období z kalendářního čtvrtletí na kalendářní měsíc.

¹³ Finanční správa (2015)

Povinná elektronická forma podání

Plátce je povinen podat dle § 101a ZDPH elektronickou cestou daňové přiznání (popř. dodatečné daňové přiznání) a přílohy. Toto ustanovení platí povinně pro plátce daně na adresu zveřejněnou příslušným správcem daně. Daňové přiznání je podáno do 25. dne následujícího kalendářního měsíce od vystavení daňového dokladu. Plátce musí podávat přiznání k dani i přes to, že mu nevznikla žádná daňová povinnost, kromě plátce se sídlem mimo tuzemsko. Výjimku tvoří fyzická osoba uvedená v §101 odst. 3 ZDPH, která nemusí postupovat jako plátce daně, pokud její obrat za předcházejících 12 měsíců po sobě jdoucích nepřesáhl částku 6 000 000 Kč. Pokud tato fyzická osoba překročila obrat, od následujícího měsíce má povinnost následujících 6 kalendářních měsíců podávat daňové přiznání.

2.7.4 Vymezení plnění

Dodáním zboží se dle § 13 odst. 1 a § 13 odst. 2 ZDPH rozumí převod práva užívat danou věc a nakládat s ní jako vlastník. Při odeslání zboží do jiného členského státu se rozumí zboží, které bylo skutečně do jiného státu přepraveno. Za dodání zboží se pro účely tohoto zákona dle § 13 odst. 3 a § 13 odst. 6 ZDPH považuje:

- převod vlastnického práva k majetku za úplaty (i v případě rozhodnutí státního orgánu) a předání dovezeného zboží vlastněné osobou v třetí zemi předané osobě v tuzemsku bez převodu vlastnického práva,
- přenechání zboží, kdy je na základě smlouvy ujednán převod vlastnického práva na uživatele,
- používání hmotného majetku pro účely mimo ekonomickou činnost,
- uvedení hmotného majetku vytvořeného vlastní činností do stavu způsobilosti, kdy plátce uskutečňuje odpočet daně,
- při vydání vypořádacího podílu nepeněžitou formou hmotného majetku, kdy na tento majetek byl uskutečněn odpočet daně,
- při zániku společnosti nebo zániku členství společníka, kdy společník přenechá zboží jinému společníkovi bez úplaty,

- za dodání zboží se považuje také přemístění sídla plátcem do jiného členského státu, kdy byl tento majetek přepraven pro uskutečňování svých ekonomických činností.

Za dodání zboží se pro účely tohoto zákona dle § 13 odst. 8 ZDPH nepovažuje pozbytí hmotného majetku z obchodního závodu, vydání majetku jako náhrady v nepeněžitě podobě formou hmotného majetku, poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti nepřesahující částku 500 Kč bez daně a při nakupování zboží za úplaty s vratným obalem, kdy je tento vratný obal vrácen zpět plátcí.

Poskytnutím služby se dle § 14 odst. 1 ZDPH rozumí všechny činnosti, které nemají charakter dodání zboží. Poskytnutím služby se také považují všechny služby, jako je pozbytí nehmotné věci, přenechání zboží jinému, vznik a zánik věcného břemene. Dle § 14 odst. 3 ZDPH se také považuje poskytnutí služeb pro neekonomickou činnost plátce, vypořádání obchodního podílu formou nehmotného majetku, byl-li proveden odpočet daně a při zániku společnosti členství společníka, kdy přenechá nehmotný majetek jinému společníkovi bez úplaty. Za poskytnutí služby se pro účely tohoto zákona dle § 14 odst. 5 ZDPH nepovažuje pozbytí nehmotného majetku z obchodního závodu, vydání majetku jako náhrady v nepeněžitě podobě formou nehmotného majetku a postoupení nedobytné pohledávky vzniklé plátcí.

2.7.5 Místo plnění

Místem plnění při poskytnutí zboží a služeb osobě povinné k dani je dle § 9 a § 11 ZDPH místo, kde má tato osoba sídlo, pokud je takové dodání uskutečněno v místě provozovny mimo sídlo, je bráno dané místo, kde se plnění skutečně uskutečňuje. Při poskytnutí plnění osobě nepovinné k dani je bráno sídlo nebo provozovna poskytovatele služby. Poskytnutí zboží nebo služeb do třetích zemí pro osoby povinné k dani ve třetích státech je místem plnění stanoveno tuzemsko, nebo pokud je zde splněna podmínka v § 9 odst. 1 ZDPH.

2.7.6 Vznik povinnosti daň přiznat nebo zaplatit

Daň je plátce povinen dle § 21 odst. 1 ZDPH přiznat daň ke dni uskutečnění dodání zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty podle dne, který nastal dříve. V daňovém přiznání uvede daň za dané zdaňovací období.

Při dodání zboží se dle § 21 odst. 2 ZDPH dnem uskutečnění zdanitelného plnění považuje den převzetí, dnem přiklepu ve veřejných dražbách nebo dnem dodání zboží podle kupní smlouvy. Dodání nemovité věci považuje § 21 odst. 3 ZDPH jako přenechání nemovité věci k používání nabyvateli nebo dnem doručení písemnosti o změně vlastnického práva k majetku a to dnem, který nastane dříve.

Dále § 21 určuje v odst. 4 ZDPH poskytnutí služby a povinnost přiznat daň jako u zboží, tj. dnem poskytnutí služby jako zdanitelného plnění nebo dnem vystavení daňového dokladu (též vystavením daňového dokladu na přijatou úplatu) a to dnem, který nastal dříve. Dále se též považuje za zdanitelné plnění pozbytí nehmotného majetku dnem uvedeným ve smlouvě se stanoveným způsobem úplaty. V ostatních případech se dle §21 odst. 5 ZDPH zdanitelné plnění považuje dnem odečtu z měřicího zařízení pro teplo, chlad, vodu, elektrickou energii, telekomunikační služby a dnem při distribuci plynu nebo přenosu elektrické energie pro neekonomické činnosti plátce.

Uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží a služeb do jiného členského státu

Dle § 22 ZDPH má plátce povinnost přiznat daň na výstupu dnem dodání zboží do jiného členského státu, na které se nevztahuje osvobození s nárokem na odpočet daně, a kdy je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění či dnem přijetí úplaty za toto plnění a to dnem, který nastane dříve. U osvobozeného zboží s nárokem na odpočet daně plátce musí dle § 22 odst. 3 ZDPH přiznat uskutečnění dodání nejpozději do 15. dne následujícího měsíce, kdy bylo toto plnění uskutečněno, nebyl-li dříve vystaven daňový doklad.

Uskutečnění plnění a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu a pořízení zboží z jiného členského státu

Povinnost zaplatit daň při dovozu zboží dle § 23 ZDPH vzniká propuštěním zboží do celního režimu volného oběhu, propuštěním do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od cla, nezákonným dovážením zboží a odnětím zboží celnímu dohledu. Pokud byly porušeny podmínky pro osvobození od daně při propuštění zboží do volného oběhu, je plátce povinen odvést daň ve zdaňovacím období, ve kterém povinnost vznikla. Při pořízení zboží z jiného členského dle § 25 ZDPH vzniká identifikované osobě povinnost odvést a přiznat daň k 15. dni následujícího měsíce, nebyl-li vystaven dříve daňový doklad.

2.7.7 Základ daně a výpočet daně

Základem daně dle § 36 ZDPH rozumíme všechno, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění vč. částky na úhradu spotřební daně od osoby, kterou je zdanitelné plnění uskutečněno. Ustanovení § 36 odst. 3 ZDPH vymezuje, co vše zahrnuje základ daně:

- jiné daně s poplatky,
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje (náklady na balení, náklady na přepravu),
- použitý materiál vázající se k poskytnutí služby,
- veškerý majetek a stroje, které se při montážních a stavebních pracích zabudují do dokončené stavby.

Z § 36 odst. 6 ZDPH vyplývá základ daně z poskytnutí zboží či služeb dle § 13 a § 14, kdy je stanovena cena zboží či služby, za kterou by je bylo možno pořídit ke dni zdanitelného plnění. Pokud nelze cenu určit, je stanovena celkovými náklady vynaloženými na uskutečněnou transakci. Pokud není zdanitelné plnění stanovené peněžní hodnotou, je základem daně cena stanovená podle zákona o oceňování¹⁴, kdy se bere posudek dle § 36 odst. 8 ZDPH s nejvyšší cenou obsahující daň.

¹⁴ Zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku a o změně některých zákonů ve zněních pozdějších předpisů

Základ daně stanovený ve zvláštních případech dle § 36a ZDPH je stanoven obvyklou cenou bez daně, určenou ke dni zdanitelného plnění, kdy je cena nižší než obvyklá (kdy není nárok na odpočet daně pro kupujícího) a kdy je cena vyšší než cena obvyklá (kdy je povinnost dodavatele krátit nárok na odpočet daně dle § 76 odst. 1 ZDPH). Tento základ stanovuje zákon o DPH u osob kapitálově spojených, kdy má jedna osoba podíl na druhé osobě min. 25 %.

Výpočet daně závisí dle § 37 ZDPH na to, či je základem daně úhrada, která již obsahuje daň, nebo cena bez daně. Podle § 37 odst. 1 ZDPH je možné vypočítat daň zdola, což znamená základ snížený o daň násobený sazbou daně. Daň vypočítána shora je brána jako základ daně včetně daně násobená koeficientem. Vypočtená daň se zaokrouhuje matematicky. Daň vypočteme pomocí dvou způsobů. První způsob uvádí vzorec 2.1, který násobí základ daně bez daně vynásobený sazbou daně.

(2.1)

$$\frac{ZD \cdot \text{ sazba daně}}{100}$$

V druhém případě se počítá daň u plnění, které v sobě již daň obsahuje, koeficientem vypočteným na 4 desetinné místa. Koeficientem ve vzorci 2.2 lze daň vypočítat pomocí následujícího vzorce 2.3.

(2.2)

$$\frac{\text{ sazba daně}}{(\text{ sazba daně} + 100)}$$

(2.3)

$$ZD \cdot ks$$

2.7.8 Sazby daně

U zdanitelného plnění se uplatňují dle § 47 ZDPH tři sazby daně:

- základní sazba daně 21 %,
- první snížení sazba daně 15 %,
- druhá snížená sazba daně 10 % (s účinností od 1. 1. 2015).

Výčet předmětů rozdělených do určitých sazeb nalezneme v komparativní kapitole č. 3. Důležitým § 48 ZDPH je stanovení první snížené sazby na stavební, montážní a jiné práce provedené na dokončené stavbě určené pro sociální bydlení. Touto stavbou se rozumí bytový dům o max. výměře 350 m² a rodinný dům o max. výměře 120 m². Stavbou rozumíme stavbu stojící na pozemku a tvořící jeden funkční celek. Může jít také pouze o obytný prostor nacházející se ve zmíněné stavbě odpovídající požadavkům pro trvalé bydlení. Sociální stavba slouží dle § 48 odst. 5 pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů, kolských zařízení pro ústavní preventivní péči, sociálně právní ochranu dětí, speciálně zřízená budova hospicového typu a mnoho dalších.

DPH mělo až do roku 2015 dvě sazby, základní sazbu a sníženou sazbu. Základní sazba se v letech 2007 až 2009 pohybovala na 19 %. Další tři roky, a to v letech 2010 až 2012 stoupla o jeden procentní bod. Od roku 2013 je na stálých 21 %. Dá se tak usoudit, že se základní sazba zvyšuje v poměrně stejně dlouhých dekádách. U snížené sazby rok 2007 začal na 5 % sazbě daně. V následujících dvou letech stoupla sazba o 4 procentní body. Od roku 2013 je na stálých 15 %. Novinkou roku 2015¹⁵ je zavedení druhé snížené sazby daně ve výši 10 %, do které bylo přeřazeno několik druhů výrobků. Při stejné úrovni spotřeby výrobků se může předpokládat menší snížení na inkasu DPH. Jednotlivé sazby rozděluje přehledně tabulka 2.5.

¹⁵ V rámci novely zákona o DPH č. 262/2014 Sb. o zavedení druhé snížené 10 % sazby daně.

Tab 2.5 Vývoj sazeb DPH v České republice v letech 2007 – 2015

Rok	Sazba daně	
	Snížená	Základní
2015	15 %, 10 %	21 %
2014	15 %	21 %
2013	15 %	21 %
2012	14 %	20 %
2011	10 %	20 %
2010	10 %	20 %
2009	9 %	19 %
2008	9 %	19 %
2007	5 %	19 %

Zdroj: Účetní kavárna (2015), vlastní zpracování

2.7.9 Odpočet daně

Nárok na odpočet daně má dle § 72 odst. 1 ZDPH plátce na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které použije pro svoji ekonomickou činnost. Takovýmto plněním rozumíme dodání zboží, poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně s místem dodání mimo tuzemsko. Dle podmínek uvedených v § 73 ZDPH musí mít hlavně daňový doklad, nemá-li daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem. Nárok na odpočet daně lze uplatnit až 3 roky od prvního dne následujícího měsíce po měsíci, ve kterém nárok na odpočet vznikl. U částečného odpočtu daně má právo plátce uplatnit odpočet do konce kalendářního roku.

Pokud je provedena oprava dle § 74 ZDPH s následkem snížení daňového odpočtu daně, musí plátce provést opravu za zdaňovací období, ve kterém se o okolnostech dozvěděl. Pokud je provedena oprava s následkem zvýšení odpočtu daně, plátce daně může zvolit, zda provede opravu za zdaňovací období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech.

Odpočet daně v poměrné výši

Použije-li plátce své zdanitelné plnění pro jiné než ekonomické činnosti, musí dle § 75 ZDPH v poměrové části uplatnit nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši. Pokud chce

plátce uplatit nárok odpočtu daně v plné výši, může vykazovat zbytek plnění jako dodání zboží dle § 13 odst. 4. Výpočet poměrné části je proveden součinem výše daně a koeficientu použití plnění pro ekonomické účely k celkovému plnění.¹⁶

Odpočet daně v krácené výši

Pro případy, kdy se použije celé zdanitelné plnění na ekonomické činnosti s nárokem na odpočet daně, ale i na ekonomické činnosti osvobozené bez nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet pak plátce uplatní dle § 76 odst. 1 ZDPH opět v krácené výši odpovídajícímu rozsahu činností s nárokem na odpočet daně.

Výpočet se provede § 76 odst. 2 ZDPH jako součin daně na vstupu u přijatého plnění a koeficientu. Koeficient je vypočítán jako procentní podíl součtu částek základů daně s nárokem na odpočet daně a celkové částky celého plnění. Výsledek nad 95 % je brán jako 100%. Na konci kalendářního roku dojde k vypořádání odpočtu zkrácené daně za všechna zdaňovací období. Porovná se uplatněný nárok na zkrácený odpočet daně za jednotlivá zdaňovací období a skutečně uplatněný zkrácený nárok odpočtu daně za jednotlivá zdaňovací období.

2.7.10 Oprava výše daně

Plátce podle § 42 odst. 1 ZDPH opraví základ daně při zrušení nebo vrácení celého nebo zčásti zdanitelného plnění, při vrácení spotřební daně z ceny zboží nebo pokud nedojde k dodání zboží vůbec, dále pokud u plátce došlo k použití úplaty na jiné činnosti z obdrženého zdanitelné plnění. Plátce dle § 42 odst. 2 ZDPH do 15 dnů vystaví opravný daňový doklad, pokud takovou povinnost měl.

Plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vznikla povinnost priznat daň na výstupu a pohledávka vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku plátce (odběratele), má právo plátce na výstupu snížit výši daně z hodnoty pohledávky. V § 44 odst. 1 ZDPH jsou uvedeny základní podmínky, kdy musí plátce, vůči kterému

¹⁶ Pokud dojde k souběhu nároku na odpočet daně podle § 76 odst. 2 ZDPH i v poměrné výši podle § 75 ZDPH, použije se součin těchto koeficientů ke krácení daně

je pohledávka vedena, být v insolvenčním řízení, věřitel přihlásil svou pohledávku vůči plátcovi v insolvenčním řízení a je k ní přihlíženo a osoby si nejsou kapitálově ani jinak blízké. Pokud věřitel upravil výši daně na výstupu v období, kdy byly splněny podmínky v § 44 odst. 1 a uvedl skutečnosti v příloze daného přiznání, je dlužník povinen na vstupu snížit daň na vstupu ve stejném poměru, v jakém ji opravil věřitel. Pokud je pohledávka částečně nebo zcela uspokojena, musí věřitel z této úplaty odvést daň a vystavit dlužníkovi do 15 dnů daňový doklad.

Věřitel je pak povinen dle § 100 a § 100a ZDPH uchovávat všechny daňové doklady včetně všech oprav pro účely daně z přidané hodnoty. Daňový doklad musí mít dle § 29 ZDPH určité náležitosti: označení osoby odběratele i dodavatele, daňové identifikační čísla, evidenční čísla, předmět plnění, rozsah plnění, den vystavení daňového dokladu, základ daně a sazba daně včetně dne uskutečnění plnění a u oprav výše daně také označení věřitele, označení dlužníka a číslo spisu insolvenčního řízení.

2.7.11 Režim přenesení daňové povinnosti

V režimu přenesení daňové povinnosti je dle § 92a odst. 1 ZDPH plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno v tuzemsku, přiznat daň a zaplatit. Plátce, pro které je zdanitelné plnění uskutečňováno, má povinnost daň dopočítat. Na daňovém dokladu je uvedená celá částka bez daně s 0 % sazbou daně. Následně je povinnost přiznat dané plnění za zdaňovací období, ve kterém byla faktura vystavena, nikoliv dodána. Plátce, který zdanitelné plnění poskytuje i plátce, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečňováno, mají povinnost vést v evidenci pro správce daně za každé zdaňovací období tyto skutečnosti dle § 92a odst. 3 a § 92a odst. 4 ZDPH.

Tento režim výrazně usnadňuje insolvenční řízení. Pokud je daňová povinnost přenesena na odběratele, který následně nemá jak zaplatit úplatu svému dodavateli, nemusí dodavatel krátit svoji daň na výstupu. Daný režim lze použít mezi plátcem, který plnění použije pro svoji ekonomickou činnost a plátcem, který plnění dodává, nikoliv plátcem a neplátcem. Těžší případy k posouzení, kdy plátce poskytuje plnění pro příjemce, který následně toto plnění použije k činnosti osvobozené od daně, doporučují orgány pro správu daně nechat potvrdit dodavateli (plátcovi), že toto plnění nepodléhá režimu přenesené daňové povinnosti a daň bude plátce vyměřovat na výstupu běžným způsobem. Tento režim lze

použít až po doručení právní moci rozhodnutí o registraci. Pokud vznikne plátcí dle § 92a odst. 7 ZDPH povinnost odvést daň na výstupu z přijetí úplaty před uskutečněným zdanitelným plněním, odvádí daň plátce poskytující uskutečněné zdanitelné plnění dle § 37 odst. 1 ZDPH.

Dodání zlata v režimu přenesené daňové povinnosti

Za zlato se dle § 92b ZDPH považuje zlato o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší hodnoty s výjimkou investičního zlata (cihel, valounů, slitků, aj.). Při dodání zlata plátce v tuzemsku použije režim daňové přenesené povinnosti.

Dodání stavebních a montážních prací

Dodání stavebních prací podléhá dle § 92c ZDPH uvedeného v příloze č. 2 včetně zboží dodaného pro zpracování v podobě čištění, třídění, řezání, lisování a další. U stavebních prací jsou tyto práce včetně veškerého zboží a materiálu dodaných rozděleny dle Klasifikace produkce rozděleny podle číselných kódů CZ-CPA 41-43.

Mimo rozšíření komodit došlo s platností od 1. 4. 2015 po implementaci směrnice 2013/43/EU a zákonem č. 361/2014 Sb. ve znění pozdějších předpisů i k doplňující změně, kdy může vláda režim přenesené daňové povinnosti nařídit.

Dočasné použití režimu přenesené daňové povinnosti

Při dodání zboží a služeb použije plátce režim přenesené daňové povinnosti, pokud tak vláda stanoví nařízením. Má-li plátce, pro kterého je uskutečnění uskutečněno a plátce, pro kterého se plnění uskutečňuje, odůvodnění za to, že toto plnění podléhá tomuto režimu, bude tento režim použit. Novela sněmovního tisku č. 291 uvedeného v § 92g ZDPH dále uvedla v platnost režim mechanismu rychlé reakce. Dává možnost vládě nařídit po dobu 9 měsíců použití režimu přenesené daňové povinnosti u zboží a služeb, u kterého Evropská komise v rámci bojů proti daňovým únikům potvrdila, že vůči tomuto použití režimu u druhu zboží a služeb nemá námitek.

Další zajištění daně proti daňovým únikům řeší § 109 odst. 1 ZDPH. Plátce, který přijme zdanitelné plnění nebo poskytne úplatu za toto plnění plátcí, kdy v jednom z těchto okamžiků věděl nebo vědět mohl, že daň uvedená na vystaveném dokladu nebude zaplacená, nebo bude úmyslně zkrácená či se odběratel dostane úmyslně do takového postavení, kdy není schopný zaplatit daň, tuto daň zaplatit, bude dodavatel ručit za vypočítanou daň. Dále příjemce plnění ručí za všechny zdanitelné plnění, u kterých se obchodní cena liší od ceny obvyklé, či je úplata z části nebo celá převedena na bankovní účet v cizí zemi. Příjemce zdanitelného plnění také ručí v okamžiku přijetí zdanitelného plnění, kdy je odběratel uveřejněn v seznamu nespolehlivých plátců. Pokud dojde k zaplacení daně, aniž by byl příjemce vyzván jako ručitel, bere se v úvahu pouze toto zdanitelné plnění. Daň se odvede správci daně s identifikačním číslem poskytovatele plnění a identifikačním číslem příjemce plnění.

3 Daňový systém Belgie se zaměřením na DPH

Belgie je federálním státem, který se dále rozděluje do dalších tří národních celků, a to na Vlámsko, Valonsko a Brusel. Federální parlament je tvořen dvěma komorami reprezentantů ze Senátu, majících 71 členů a Poslanecké sněmovny, majících 150 členů. Belgie patří mezi prvních šest zakládajících států Evropské unie. Daň z přidané hodnoty byla zavedena v roce 1971 a oproti České republice se zde vyvíjí již přes 40 let. Mluví se zde německým, holandským a francouzským jazykem. Veškerá legislativa je psána holandským jazykem. Belgie vstoupila do Evropské Unie v roce 1958. Základní charakteristiky jsou uvedeny v tabulce 3.1.

Tab 3.1 Základní charakteristiky Belgie

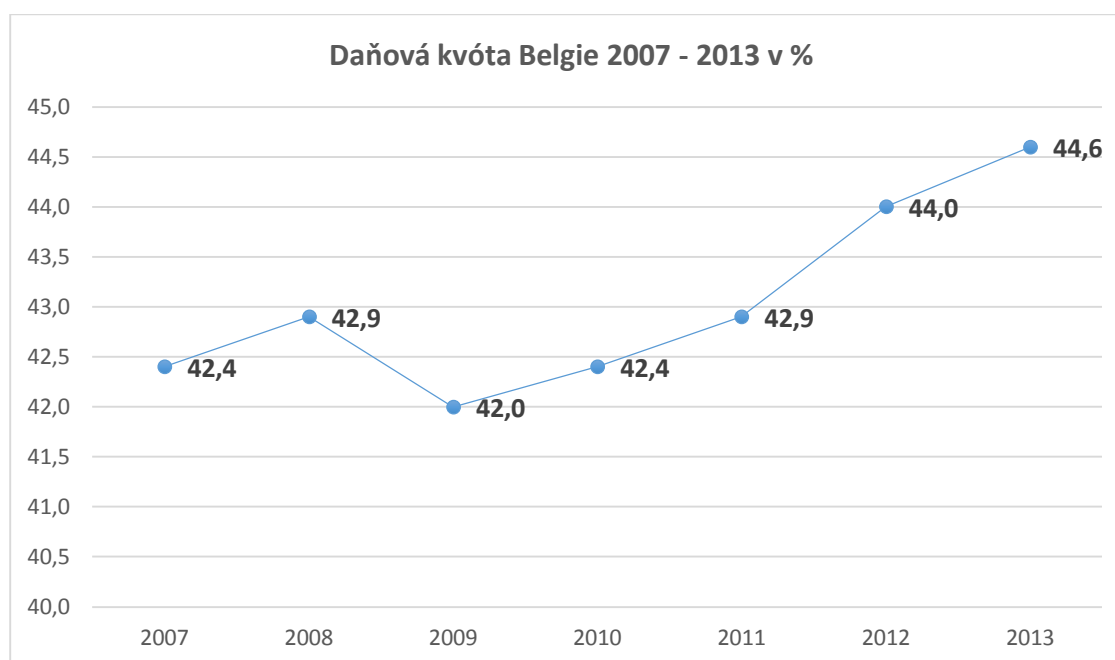
<i>Belgie</i>	
Hlavní město	Brusel - Bruxelles
Počet obyvatel	11,15 mil.
Rozloha	30,5 tis. km ²
Rok zavedení DPH	1971
Vstup do EU	1958
Hrubý domácí produkt	382, 698 mld. EUR
Měna	Euro
Inflace	2,6 %
Daňová kvóta	44,6 %

Zdroj: Ministerstvo zahraničních věcí (2015), vlastní zpracování

Daňové zatížení Belgie stabilně překračuje v posledních sedmi letech 40 % a patří k nejvyššímu ze všech členských států Evropské unie. Belgie zaujímá ze všech členských států Evropské unie třetí místo. Vyšší daně odvádí obyvatelé už jen v Dánsku a Švédsku. Zajímavostí je, že i když má Belgie jedno z nejvyšších zatížení z celé EU, její bilance za posledních 11 let od roku 2010 byla záporná ve výši – 1,5 %. Daňové zatížení v konečném důsledku mírně kleslo.¹⁷ Celkové daňové zatížení Belgie v letech 2007 až 2013 představuje obrázek graf 3.1.

¹⁷ eStat.cz (2014)

Graf 3.1 Daňová kvóta Belgie vyjádřená v procentech



Zdroj: OECD (2015), vlastní zpracování

Belgický daňový systém je komplikovanější než u České republiky. Díky existenci úrovní státní správy – národní, regionální, provinční a komunální, je systém výběru daní poměrně široký. Daně lze rozdělit do tří hlavních skupin, jako jsou federální daně (daň z příjmu FO, daň z příjmu PO, registrační daň, dědická daň), místní daně (daně na ochranu životního prostředí) a modifikované daně (dohody o zamezení dvojího zdanění).

Přímé daně

Zdanění v Belgii je jedno z nejvyšších v Evropě. Daně z příjmů jsou shromažďovány na státní úrovni. Obecní daně z příjmu z nemovitostí vybírají obecní úřady. U daně z příjmů FO je hlavní kritériem, jestli je poplatník rezidentem nebo nerezidentem. Je-li poplatník rezidentem, kdy žije v Belgii více než 183 dní, poté dani z příjmů FO podléhají všechny jeho celosvětové příjmy. Základ daně tvoří příjmy po odečteních všech příspěvků na sociální a zdravotní pojištění, příspěvků na osobní a profesní náklady. Pokud je poplatník nerezidentem, daní vyprodukované příjmy pouze na území Belgie včetně nájemného a kapitálových zisků. Pokud pracuje poplatník jako výzkumný pracovník či specialista, může mít status tzv. emigranta daně. Tento status mu zaručuje, že budou jeho příjmy zdaňovány

jako u nerezidenta. Daný pracovník má pak osvobozené náklady na bydlení až do výše 11 250 EUR.

Belgické roční přiznání k dani podává formulářem nebo internetovým přiznáním poplatník daně z příjmu do 30. června následujícího roku. Nerezidenti mají lhůtu prodlouženou až do 31. října. Průběh daňového přiznání lze sledovat přes stránku belgického ministerstva financí FPS Finance Minfin. Sazby pro daň z příjmu FO je rozdělena do pásem, kdy z příjmu 8 710 EUR hradíme 25 %, 8 710 – 12 400 EUR 30 %, 12 400 – 20 660 EUR 40 %, 20 660 – 37 870 EUR 45 % a nad 37 870 EUR 50 %. Platby sociálního a zdravotního pojištění se platí dohromady vy výši 13,07 % za zaměstnance a 35 % za zaměstnavatele.¹⁸ Daň z příjmů PO je stanovena na 33 %.

Ostatní daně v Belgii

Daň z příjmů nemovitostí je placena k 1. lednu každého kalendářního roku. Částka je stanovena procentem příjmů u ročního pronájmu dle katastrálního úřadu a je vybírána pro každý region. Vlámsko zdaňuje 2,5 % sazbou a Valonsko a Brusel 1,25 % sazbou. Dědická daň je brána z celkového majetku osoby usazené v Belgii, kdy dědic platí daň ze svého podílu, který nabyt. Daň z kapitálových zisků se bere ze základu daně mezi kupní cenou vlastnictví a konečnou prodejní cenou vlastnictví a daň darovací je brána při darech osobám s příbuzenskou vazbou.

Daňovou soustavu Belgie graficky znázorňuje tabulka 3.2. Struktura daňové soustavy Belgie je podobná soustavě České republiky. Daně jsou zde tříděny na daně přímé a daně nepřímé. Daně přímé jsou nazývány jako daň z příjmu, kdy je majetek poplatníka podroben výběru daně. Daňová soustava Belgie neobsahuje v této tabulce veškeré daně a poplatky, jelikož je řada daní vybírána na úrovni regionů, provincií a obcí. Základní členění daní je rozebráno na tzv. federální celoplošné úrovni, které plynou do veřejného rozpočtu Belgie.

¹⁸ Expatica Communications BV (2015)

Tab 3.2 Daňová soustava Belgie

Daňový systém Belgie			
Přímé daně		Nepřímé daně	
Daně z příjmů	Majetkové daně	DPH	Spotřební daně
Dan z příjmů FO	Dan z příjmu nemovitých věcí		
Dan z příjmů PO	Dan dědická		
Sociální pojištění	Dan darovací		
	Dan z kap. zisků		

Zdroj: Expatica Communications BV (2015), vlastní zpracování

Třetí směrnice č. 69/463/EEC ze dne 9. prosince 1969 o harmonizaci právních předpisů, dovoluje Belgii prodloužit lhůtu implementace daně z přidané hodnoty do konce roku 1972. V zásadě byl poté vývoj nepřímých daní díky harmonizaci stejný, jako u České republiky. Celkový daňový příjem do státního rozpočtu Belgie uvádí tabulka 3.3, kde je rozpočítán také podíl daně z přidané hodnoty k ostatním daním, aby bylo vyjádřeno, do jaké míry tato daň zaplňuje rozpočet. Poslední sloupec zobrazuje DPH přepočtené na koruny při průměrném ročním kurzu každého roku pro snadnější a přesnější porovnání výnosu daní obou států.

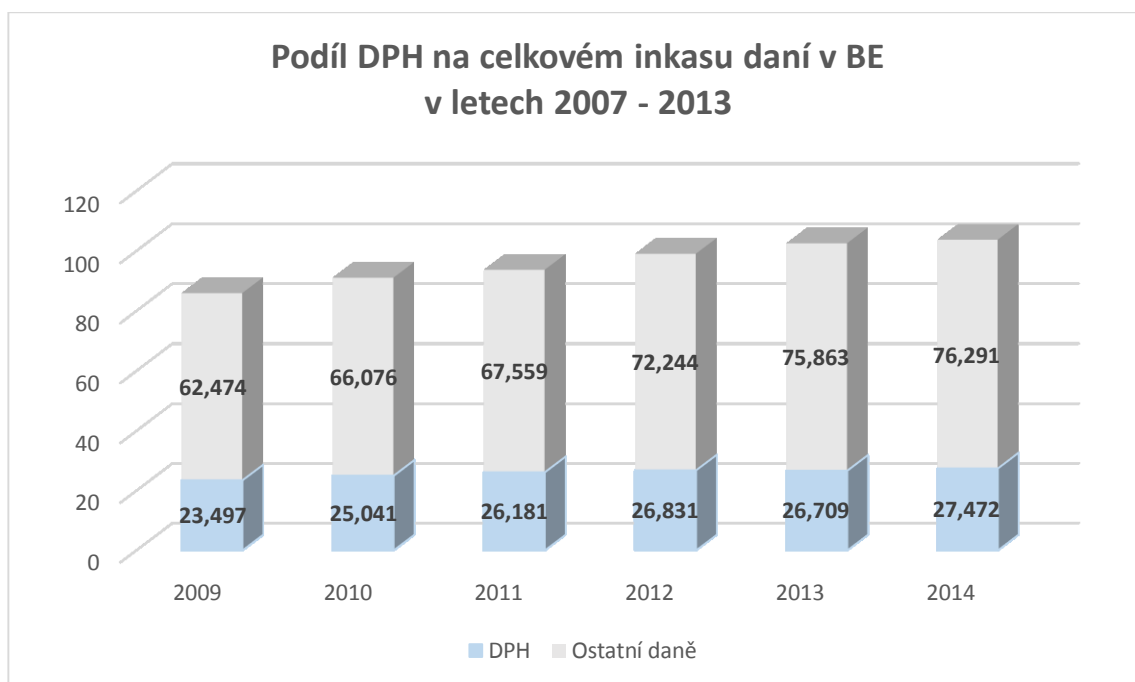
	DPH	Ostatní daně	Celkem	kurz	DPH v mil. CZK
2009	23,497	62,474	85,971	26,44	621,26
2010	25,041	66,076	91,117	25,29	633,28
2011	26,181	67,559	93,740	24,58	643,52
2012	26,831	72,244	99,075	25,14	674,53
2013	26,709	75,863	102,572	25,97	693,63
2014	27,472	76,291	103,763	27,53	756,30

Tab 3.3 Příjmy státního rozpočtu Belgie v mil. EUR

Zdroj: Federale Overheidsdients FINANCIEN (2015), vlastní zpracování

Grafické vyjádření zobrazuje graf 3.2, kde lze vidět, že DPH v Belgii tvoří necelou třetinu celkového daňového příjmu. Je to hlavně vysokou korporátní daní a osobních důchodových daní. Zatímco u České republiky DPH tvoří až polovinu příjmu a Česká republika dělá legislativní změny hlavně u nepřímých daní, Belgie se soustředí na korporátní daně a osobní důchodové daně.

Graf 3.2 Podíl DPH na celkovém inkasu daní v Belgii v mil. EUR



Zdroj: Federale Overheidsdiensten FINANCIEN (2015), vlastní zpracování

Následující tabulka 3.4 ukazuje podíl DPH na celkových daních Belgie. V zásadě můžeme vidět, že je tento podíl neměnný a daň z přidané hodnoty tvoří stále stejný podíl.

Tab 3.4 Procentní podíl DPH na celkových daních Belgie

2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
16.2	15.8	16.0	16.2	15.9	15.7	15.5

Zdroj: OECD (2015), vlastní zpracování

3.1 Daň z přidané hodnoty

Dnešní moderní legislativa Belgie DPH byla zavedena prvním zákonem *Belasting over toegevoegde waarde* (dále jen BTW) nebo *Taxe sur la valeur ajoutée* (dále jen TVA) 3. července 1969, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon vešel v platnost 1. ledna 1971 a nahradil starou kumulativní daň z obrátu. Do svého znění poté transportoval dnešní směrnici 2006/112/EU. V rámci dodržování legislativního rámce Evropské unie, byl zákon v letech 1992 a 1993 pozměněn o pohyb zboží mezi členskými státy a třetími zeměmi. Byly vydávány další královské dekrety¹⁹ na různé aspekty práva, jako je např. uchovávání záznamů

¹⁹ Pozn. královské vyhlášky

u dodávek zboží a služeb, které podléhají snížené sazbě daně. Správní dozor provádí belgický správce daně (také finanční úřad), který také vydává pokyny o tom, jak interpretovat legislativu v oblasti DPH a vydává rozhodnutí u konkrétních případech.

Před 1. lednem 2013 byli dovozci nuceni zaplatit ze svého odhadovaného ročního obratu v rámci importu zálohy. Díky patřičné licenci s označením A 14000 můžou dovozci přiznat zdanitelné plnění v pravidelném daňovém přiznání. V současné době dochází ke změně zákonů novou směrnicí č. 2008/8/ES ze dne 12. 2. 2008, která upravuje místo zdanitelného plnění u telekomunikací, vysílání a poskytování elektronických služeb. Dříve byly předmětem daně v zemi, kde má dodavatel sídlo. Od 1. ledna 2015 jsou tyto služby zdaňovány v členském státě, kde má zákazník trvalé sídlo. Usnadnit používání nového pravidla má za cíl systém MOSS²⁰, kdy se dodavatel neregistruje v každém státě, kde dodává své služby, ale pouze v členském státě, odkud své služby poskytuje. Dodavatelé poskytující služby se mohou registrovat do tohoto systému od 1. října 2014.

K 1. červenci 2014 Belgie zvýšila práh k registracím k dani na 15 000 EUR z původních 5 580 EUR pro malé podniky povinné k dani. Od 1. dubna 2014 Belgie snižuje sazby na dodávky elektřiny pro spotřebu domácností z 21 % na 6 %. Přechodné období snížení sazby daně platí do konce roku 2015. K 1. lednu 2014 zdaňují právníci své služby základní sazbou daně, kdy se do této změny považovaly jejich služby za osvobozené od daně. K 1. lednu 2014 na základě ministerské vyhlášky dochází ke zvýšení limitu pro osvobození u investičního majetku z 250 EUR na 1000 EUR.

3.1.1 Předmět daně

Podle čl. 2 BTW, ve znění pozdějších předpisů je zboží považováno za vše, u něhož dochází k převodu práva pro nakládání s hmotným majetkem, pokud se jedná o dodání za úplatu, nebo bez úplaty v případě, že došlo k odpočtu daně na vstupu. Mezi základní typy zboží patří dle čl. 2 odst. 1 BTW:

- pronájem,
- poskytování služeb za úplatu,
- bezplatné transakce např. v podnikání (použití zboží tvořící část aktiv),

²⁰ Mini One Stop Shop

- dovoz zboží z třetích zemí,
- pořízení zboží uvnitř společenství přepraveného osobou povinnou k dani.

Vyjmuty z předmětu daně jsou dle čl. 3 BTW transakce, jako je převod aktiv, která tvoří jeden samostatný či obchodní celek při splnění určitých požadavků – pokud jsou aktiva využita k dalšímu podnikání. Dále jsou vyjmuty z předmětu daně položky, které nejsou dále prodávány, dary a služby poskytované vládními orgány.

3.1.2 Daňové subjekty

Podle čl. 4 BTW zákona ve znění pozdějších předpisů, je osoba povinná k dani každá fyzická nebo právnická osoba, vykonávající hospodářskou činnost, která dodává zboží nebo služby na území Belgie bez ohledu na to, kde je sídlo této hospodářské činnosti. Zákon dále nerozvádí, jestli je účelem vytvořit zisk či nikoliv. Neziskové organizace mohou být osoby povinné k dani, ale veřejnoprávní osoby, podobně jako v České republice, nikoliv. Osoba povinná k dani je i osoba je tzv. náhodná osoba povinná k dani, která jinak nepodléhá zdanění, ale udělá občas osvobozené plnění uvnitř společenství (např. nakoupí dopravní prostředek²¹).

Plátce

Registrace je nutná dle čl. 5 BTW v případech, kdy osoba podniká pravidelné ekonomické aktivity, nebo záměrné aktivity, které vedou k pravidelnosti hospodářské činnosti. Pokud osoba neusazená v Belgii, má osoba celosvětové příjmy, tyto příjmy jsou podrobeny testu, jestli je zde splněna nezávislost hospodářských činností vůči registraci.

Každá osoba, která tento test splňuje, má povinnost k registraci. Je zde ale osvobození od registrace. Pokud roční obrát osoby povinné k dani nepřekročí 15 000 EUR²², může osoba využít režim pro osvobození pro malé podniky, v němž se může rozhodnout, že nebude účtovat ani nárokovat DPH. Zahraniční osoby povinné k dani musí provést registraci dle čl. 5 odst. 3 BTW v případě, že:

²¹ Nový dopravní prostředek zákon o DPH bere jako vozidlo, které ujelo méně než 6 000 km.

²² Do 31. 3. 2014 to bylo 5 580 EUR/rok

- provádějí činnosti, které podléhají belgické DPH,
- platí DPH belgickému finančnímu úřadu, jelikož nebyl na belgického zákazníka použit režim daňové přenesené povinnosti.

Malé zahraniční podniky nemohou těžit z osvobození pro malé podniky se sídlem v tuzemsku, i přes to, že nepřekročily stanovenou hranici k registraci. Zpravidla nelze v Belgii registrovat zahraniční osoby povinné k dani, pokud nejsou odpovědné k dani ze zdanitelného plnění vyvezeného mimo tuzemsko. Nicméně dochází k povolení registrace k DPH pro zahraniční osoby povinné k dani ze zdanitelných plnění uskutečněných v Belgii. Každá osoba povinná k dani se sídlem mimo Belgii, která vykonává práci v belgických nemovitostech (stavební práce) a každá osoba povinná k dani se sídlem mimo Belgii, založená v jiném členském státě Evropské unie, která provádí transakce z Belgie směrem do zahraničí v režimu daňové přenesené povinnosti, má povinnost provést registraci, pokud její roční nárok na vrácení daně přesahuje částku 10 000 EUR/rok.

V Belgii nedostávají daňové identifikační číslo osoby povinné k dani, které se zabývají výhradně plněním osvobozeným od daně uvedeným v čl. 44 BTW poskytovaným v nemocnicích, při dodání stavebních pozemků, pojišťovacích operací, aj. Z tohoto důvodu jsou nemocnice, banky a další brány jako osoby osvobozené od DPH. Tyto transakce nemají právo na odpočet DPH.

Skupina

Obecně platí dle čl. 6 BTW pro osoby právně nezávislé se sídlem v Belgii, které jsou finančně, ekonomicky a organizačně propojeny, že můžou vytvořit skupinu pro účely BTW tak, aby byly považovány za jednu osobu povinnou k dani. Skupinová registrace je zde zavedena od 1. 4. 2007 pod královskou vyhláškou Royal Decree 1028/2007. Belgie umožňuje vytvoření skupiny s podmínkou sídel všech zúčastněných osob na jejím území, nebo v případech kdy jsou osoby povinné k dani rezidenty (část své hospodářské činnosti vykonávají v Belgii).

Finanční podmínka je uvedena v čl. 6 odst. 2 BTW a je splněna, když má jedna osoba povinná k dani přímý nebo nepřímý podíl alespoň 10 % na ZK jiné osoby povinné k dani. Hospodářská podmínka znamená podmínku mít stejný druh činnosti nebo aktivitu, která má

pomocný charakter k činnosti druhého člena a činnosti jsou vzájemně pro sebe přínosem. Organizační spojení existuje v případě, že jsou řízeni různí členové společně jednou osobou.

Jsou-li tyto požadavky splněny, je na návrh skupiny správcem daně vydáno rozhodnutí s přiděleným identifikačním číslem. Kromě toho, jednotliví členové skupiny obecně mají možnost nepřipojit se k finanční skupině. Je zde ale podmínka, kdy finanční propojenost mezi mateřskou a dceřinou společností nesmí přesáhnout na podílu ZK více než 50 %.

Skupina stanoví svého zástupce, který je odpovědný za udržování celé skupiny, podobně jako v České republice. V důsledku toho, že se skupina považuje za 1 osobu povinnou k dani, transakce mezi členy nejsou předmětem DPH a dodání zboží a služeb jednoho z členů je považováno za dodání celé skupiny. Člen skupiny musí zůstat členem po dobu nejméně 3 let. Seskupení se nevztahuje na přeshraniční transakce.

Nerezident

Belgický Centrální úřad pro zahraniční osobu povinnou k dani přiřadí DIČ každému nerezidentovi se sídlem v Belgii stejně jako osobám, které jsou povinné k dani. Chce-li osoba povinná k dani získat nárok na přidělení DIČ, musí mít fixní provozovnu v tuzemsku. Nerezidenti musí splňovat následující podmínky:

- trvalá činnost v provozovně,
- aktivita provozovny (dodávání zboží a služeb),
- osoba, která má oprávnění k uzavírání kontraktů.

Obecně platí, že nerezidentovi bez stálé provozovny v Belgii musí být přiřazeno DIČ, pokud provádí operace, které podléhají belgické DPH. Naopak u nerezidentů, kteří vykonávají transakce výlučně podléhající belgické DPH v rámci mechanismu přenesené daňové povinnosti. Kromě toho se také povinná registrace vztahuje nejen k osobám se sídlem mimo tuzemsko, ale také na podniky v Evropské unii, které dodávají zboží (nikoliv služby) belgickým zákazníkům neregistrovaným k dani a pokud tyto dodávky překročí obrát 35 000 EUR (při dodání zboží podléhající spotřební dani tato podmínka neplatí). Sankce za nesplnění povinností je měsíčně 0,8 % z nezaplacené částky a 250 – 500 EUR za nesplnění povinností registrace.

3.1.3 Správa daně

Osoby povinné k dani mají povinnost podat elektrické přiznání k dani dle čl. 91 BTW na stránkách belgické daňové správy. Podání musí být doručeno do 20. dne následujícího měsíce. Pokud je prováděná zálohová platba čtvrtletně, musí být zaplacená do 20. 2. a platby probíhají následujícího každého třetího měsíce daného čtvrtletí v částce rovnající se třetině DPH, která byla vyměřena v předcházejícím čtvrtletí. Daňové přiznání lze podávat čtvrtletně ze předpokladu, že celoroční obrat při dodání zboží uvnitř EU nepřekročí 50 000 EUR. Pro účely Intrastatu jsou prahy nastaveny na odesílané transakce nad 1 500 000 EUR a přijaté transakce 1 000 000 EUR.

Poplatníci s ročním obratem nad EUR 1 000 000, jsou povinni předkládat měsíční daňové přiznání. Nicméně, v případě, že roční obrat nepřesahuje 1 000 000 EUR, daňový poplatník může rozhodnout pro čtvrtletní přiznání k DPH.

3.1.4 Vymezení plnění

Některé transakce svoji povahou dle čl. 13 BTW odpovídají dodání zboží, je to např. převod zboží z podnikání do osobního používání. Dalším typem transakce je dodání zboží na základě smlouvy o pronájmu na určité období, nebo prodej zboží na splátky, kdy vlastnické právo přechází nejpozději po zaplacení konečné částky.

Pojem zboží je definováno v čl. 11 BTW, do kterého řadíme následující položky: plyn, elektrina, teplo, chlad a další věcná práva, která poskytují práva k užívání nemovitosti. Podle čl. 11 BTW převod všech aktiv podniku není považováno za zboží. Za určitých podmínek může být dodání zboží osvobozeno od DPH, nebo je předmětem 0 % sazby daně.

Služby

Podle čl. 14 BTW vzniká daňová povinnost u dodávky za úplatu osobou povinnou k dani, pokud je místo poskytnutí služby Belgie. Dle belgických zákonů je poskytnutí služeb vše, co není považováno za dodání zboží. Článek 14 odst. 2 BTW stanovuje neúplný seznam transakcí, které jsou považovány za služby. Zde náleží stavební práce, stavby silnic, patenty, ochranné známky, autorská práva, restaurační, bankovní a finančních služby, telekomunikační služby, aj.

Pro účely belgické DPH se převod patentu, ochranných známek, autorských práv a dalších, považuje za poskytnutí služby i všech dalších činností, které nejsou uvedeny v čl. 18 BTW, ale mají obdobnou povahu. Výjimku tvoří software, u kterého lze jednotlivé transakce rozlišovat na zboží i službu.

3.1.5 Vznik povinnosti přiznat daň a zaplatit

Dle čl. 16 BTW nastává daňová povinnost v okamžiku, kdy je zboží dodáno, což znamená, že je zboží k dispozici kupujícímu. Jsou zde výjimky:

- je-li nemovitost k dispozici kupujícímu před uzavřením smlouvy,
- v případě, že transakce zahrnuje přepravu zboží, je dodací lhůta čas příjezdu (za předpokladu další instalace nebo montáže),
- v případě opakovaných dodávek je doba dodání uplynutím období, v němž je faktura dodána.

S účinností od 1. ledna 2015 může být daňová povinnost stanovena pomocí vydání faktury před dodáním zboží, pokud jsou splněny tyto podmínky: 1. skutečná daňová povinnost je zaplacená úplatou do 7 dnů od dodání faktury, nebo za 2. je toto datum uvedené na faktuře. Dle čl. 22 BTW nastává daňová povinnost v okamžiku, kdy jsou služby dodány zákazníkovi, což znamená, že je služba k dispozici kupujícímu. Jsou zde výjimky:

- v případě trvalých služeb, za které je na konci zdaňovacího období poslána faktura,
- v případě přeshraničních služeb, které podléhají přenesené daňové povinnosti déle než 1 rok.

S účinností od 1. ledna 2015 vydávání faktur s předstihem před dodáním služby může být považováno za dodání zboží, pokud jsou splněny tyto podmínky: 1. skutečná daňová povinnost je zaplacená úplatou do 7 dnů od dodání faktury, nebo za 2. je toto datum uvedené na faktuře.

Podle belgického zákona o DPH je třeba rozlišovat zboží a služby u rozeznání nemovitého majetku. Pokud dochází k přepisu vlastnického práva, je to považováno za dodání zboží, pokud je používání nemovitosti formou pronájmu, je to poskytování služeb. Dodání nemovitého majetku je osvobozeno od DPH, ale je předmětem dalších poplatků. Nicméně může být uplatněno DPH. Musí být splněny ale dvě základní podmínky:

Budova je považována za novou stavbu až do druhého následujícího roku, v němž byla obsazena a dodavatel je kvalifikovaná osoba povinná k dani.

3.1.6 Zdanění dovozu

Od 1. ledna 1993 Belgie vybírá DPH v okamžiku dovozu zboží ze třetích zemí. Dovoze zboží je obecně považován za osobu povinnou k dani. Pořízení zboží osobou povinnou k dani z jiného členského státu není považováno za dovoz, nýbrž za intrakomunitární plnění. Podle belgického systému DPH obecně platí, že při dovozu má dovozce povinnost odvést DPH spolu s celní sazbou. Dovoze mohou získat licenci s označením A 14000, která umožňuje ohlásit dovozní DPH na vstupu v den splatnosti faktury pro pravidelné přiznání k dani a odkládá tak povinnost platit za zboží v době dovozu.

Povinností je splatit zálohu ve formě záruky ve výši 1/24 odhadované částky DPH. Pořízení zboží od osoby registrované k dani v Belgii, je předmětem daně. Dovážení zboží rodinného či soukromého charakteru ve členských státech je osvobozeno od DPH. Při dovozu zboží a následnému plánovanému vývozu, podléhá plnění speciálnímu režimu osvobozenému od DPH, než opustí území Belgie, nebo přejde do volného oběhu, kdy se stává zdanitelným plněním. Tento postup je umožněn k použití na celém celním území společenství s úplným osvobozením od cla za předpokladu, že dojde ke zpětnému vývozu beze změny hodnoty zboží (max. snížení v rámci opotřebení) ve lhůtě 24 měsíců.

3.1.7 Místo plnění

Podle čl. 23 BTW je místo dodání stanoveno v době, kde se zboží nachází při uskutečnění dodávky. Je-li zboží přepravováno, pak bude plněním místo, kde se zboží nachází v době, kde je přeprava zahájena. Zvláštní pravidlo se vztahuje na dodávky zemního plynu, dodávky elektřiny, dodávky tepla nebo chladu prostřednictvím sítí. Je-li taková dodávka prováděna pro obchodníka povinného k dani, místo je stanoveno podle sídla. Je-li dodávka pro soukromého zákazníka, je místem jeho bydliště, neboli místo příjmu služby.

Pro účely Belgické DPH rozlišujeme dodání služeb v režimech B2B²³ a B2C²⁴. U služby v režimu B2B je místem plnění místo, kde má příjemce sídlo své hospodářské činnosti. Avšak pokud je služba poskytnuta pro stálé provozovny, místem bude tato stálá provozovna. V případě B2C dodávek je stanoveno místo plnění, kde má dodavatel své sídlo své hospodářské činnosti. Zvláštní ustanovení se vztahuje na dodávky energií, pronájem nemovitostí a přepravy osob.

Elektronicky poskytované služby pro odběratele se sídlem mimo EU probíhají na bázi B2C. U televizních a telekomunikačních služeb poskytovaných dodavatelem mimo EU probíhá na bázi B2C a zdanitelné plnění tak podléhá zdanění v tuzemsku. Od 1. ledna 2015 dochází u telekomunikačních, elektrických poskytovaných služeb, jakožto i televizního a rozhlasového vysílání dodávaného soukromým spotřebitelům k určení místa, kde spotřebitel patří bez ohledu na jeho pobyt (zde může dodavatel využít systém MOSS²⁵).

3.1.8 Základ daně

Hodnota obecně zahrnuje vše, co poplatník získal od dodavatele, zákazníka nebo třetí osoby, včetně dotací přímo vázaných na cenu dodávky. Základem daně je obvyklá cena přijatého zboží nebo služby. Určité snížení ceny nebo slevy nepodléhají zdanění. DPH sama o sobě také není v cenách zahrnuta. Úroky z prodlení jsou rovněž vyloučeny ze základu daně. Podle belgického zákoníku o DPH částka musí být nastavena na úrovni obvyklé ceny. Nastavení lze provést v případě, že jsou splněny tyto podmínky:

- dohodnuté protiplnění je nižší než to, co je považováno za normální hodnotu,
- příjemce nemá nárok na plné uznání DPH na vstupu,
- strany mají příbuzenské vazby (zaměstnanecké smlouvy s partnery společnosti, nebo jako členové firmy, rodinné, ekonomické, nebo právní spojení).

²³ Bussines to bussines

²⁴ Bussines to customers

²⁵ Tento systém umožňuje dodavatelům registrovat se ze všech dávek v členských státech Evropské unie, pouze ve státě svého sídla

Osoba povinná k dani je povinna tuto nastavitelnou částku pro transakce se spřízněnými stranami uvést na svém přiznání k DPH. Obecně platí, že v případě, kdy dodávka není prováděna za úplatu, neobjevuje se žádné DPH s výjimkou omezeného počtu případů, kdy se dle právních předpisů jedná o transakci, například soukromého používání podniku. V daném případě je na vstupu DPH zcela zrušeno.

V těchto případech zdanitelného plnění je stanovena cena z vyměřovacího základu nebo v případě vlastního poskytování služeb z nákladů na poskytující služby. Pro účely BTW, pokud bude zboží dovezeno ze zemí mimo EU, vyměřovací základ vychází z celní hodnoty, jak je stanoveno v souladu s pravidly EU. Obvykle se clo vypočítá na základě hodnoty celé transakce dovezeného zboží. Hodnota transakce je definována článku 29 Celního kodexu. Vyměřovací základ pro účely DPH se rovná této celní hodnotě, pokud již nejsou zahrnuty určité dodatečné náklady (provize, doprava, pojištění, ostatní poplatky, daně a cla splatné při dovozu, např. spotřební daně, s výjimkou samotné DPH). Celkové protiplnění, k tomuto účelu, zahrnuje všechny poplatky, provize a jiné náklady než DPH. Pro belgické účely DPH, pokud je hodnota rovna zboží vyjádřena v cizí měně, částka musí být převedena na euro pomocí zjištěné fixní měsíční sazby vydané belgickým celním orgánem. Tyto sazby jsou stanoveny v souladu s pravidly EU.

3.1.9 Sazby daně

Standardní belgická sazba daně pro všechny dodávky zboží a služeb kromě těch, které jsou předmětem snížené sazby daně nebo jsou osvobozeny od daně, činí 21 %. Dále má Belgie dvě snížené sazby daně vyjmenované v kodexu Royal Decree č. 20, kdy bude zboží porovnáváno v komparativní kapitole č. 3. Sazby jsou následující:

- první snížená sazba 12 %,
- druhá snížená sazba 6 %.

Sazby jsou v Belgii pro rok 2015 podobné jako v České republice. Velikou zajímavostí je, že má Belgie základní 21 % sazbu stále stejnou a základní sazba již tak nebyla vůbec měněna. V roce 2014 chtěl ministr financí Koen Geens zvýšit tuto sazbu o 1 procentní

bod na 22 %. Změna ale nebyla provedena. Průměr základní daňové sazby je v Evropské unii 22,75 %. ²⁶ Rozdělené sazby uvádí následující tabulka 3.5.

Tab 3.5 Vývoj sazeb DPH v Belgii v letech 2007 – 2015

Rok	Sazba daně	
	Snížená	Základní
2015	12%, 6 %	21 %
2014	12%, 6 %	21 %
2013	12%, 6 %	21 %
2012	12%, 6 %	21 %
2011	12%, 6 %	21 %
2010	-	21 %
2009	-	21 %
2008	-	21 %
2007	-	21 %

Zdroj: Trading economics (2015), vlastní zpracování

Výpočet daně se provádí stejně jako v České republice. Je uveden ve vzorcích 2.1, 2.2 a 2.3 v 2. kapitole.

3.1.10 Odpočet daně

Podle čl. 45 BTW má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně na vstupu při povinnosti zaplacení DPH belgické správě vzniklé za nákup, dovoz nebo pořízení zboží uvnitř Společenství EU. Pro účely odečtu daně, jsou transakce s 0 % sazbou považovány za zdanitelné plnění. DPH na vstupu je možné také získat u zboží nebo služeb využívaných mimo Belgii, u nichž by byl v Belgii nárok na odpočet daně. DPH u plnění osvobozených od daně není odpočitatelné a spadá do výjimky pro finanční transakce a transakce, kdy je zákazník usazen mimo EU. Pokud je zboží nebo služba použita jak pro hospodářské tak pro osobní účely, bude počítaná pouze část pro hospodářské účely. Všechny transakce nelze odečíst v plné výši. Následující tabulka 3.6 obsahuje výčet plnění s různým procentuálním vyjádřením u nároku na odečet daně.

²⁶ Belgium Tax (2015)

Tab 3.6 Nárok při odpočtu daně při určitých plnění

Výdaje	Právo na odpočet daně
Ubytování	0 %
Restaurace	0 %
Zábava, tabákové výrobky	0 %
Auta	50 %
Parkoviště	100 %
Bus / vlak	100 %
Telefon	100 %

Zdroj: Belgian VAT desk (2015), vlastní zpracování

Odpočet DPH na vstupu u pořízení automobilů (nákladních, speciálně vybavených pro přepravu nemocných, zemřelých a zraněných) lze max. do výše 50 %. Pokud jsou osoby povinné k dani, provádějící činnosti jak s odpočtem daně, tak osvobozená plnění bez odpočtu daně, musí tento odpočet upravit tak, že celkový obrat povinný k dani vydělí jmenovatelem celkového obratu a získá vyjádřený procentuální procentní poměr.

V Belgii při vydávání zálohových faktur je daň ihned odpočitatelná, avšak pokud zboží nedošlo ve 3 měsíci, po měsíci, ve kterém byla zálohová faktura vydána, musí zákazník opravit DPH na vstupu. Jestli-že osoba povinná k dani nebude nárokovat odpočet DPH v období, kde nárok na odpočet vznikl, může tak učinit do 3 let.

3.1.11 Režim přenesené daňové povinnosti

Režim přenesené daňové povinnosti podle článku č. 94 směrnice o DPH platí jak v České republice, tak v Belgii. Pokud osoba povinná k dani uskutečňuje zdanitelné plnění v Belgii, v němž je daň splatná, může členský stát stanovit, že bude příjemce zdanitelného plnění brán za osobu povinnou odvést daň.

Belgický příjemce zdanitelného plnění musí splňovat podmínku sídla na území Belgie a podat pravidelné přiznání k DPH. Pokud nemá příjemce zdanitelného plnění sídlo na území Belgie, může se registrovat k dani pomocí stanoveného daňového zástupce.

V rámci tohoto mechanismu nemusí dodavatel účtovat belgickou daň z přidané hodnoty, protože ji bude účtovat a odvádět jeho belgický zákazník. Režim reverse charge nelze použít v případech, kdy je zdanitelné plnění uskutečňováno pro FO nepovinnou k dani

a zahraniční osobou povinnou k dani registrovanou na území Belgie, pokud nemá přiděleného daňového zástupce.

Za určitých okolností se může mechanismus použití přenesení daňové povinnosti aplikovat na dodávky uskutečněné pouze v tuzemsku mezi dvěma plátcí. To se týká veškerých stavebních a montážních prací na nemovitostech, dodání zlata, drahých kamenů a převodu povolenek na emise skleníkových plynů, pomocné činnosti v dopravě a dalších druhů zboží a služeb.

4 Praktické srovnání DPH České republiky a Belgie

Komparativní kapitola porovnává jednotlivé legislativy obou států. Hlavním cílem je ukázat, jak jsou rozdílné daňové systémy České republiky a Belgie. Dílčí podkapitoly uvádí legislativní rozdíly jak ze strany spotřebitelů, které daň z přidané hodnoty při nakupování zboží a služeb zatěžuje nejvíce, tak ze strany plátců, kteří by měli potencionální zájem podnikat v Belgii. Legislativa je v České republice a Belgii zásluhou harmonizace nepřímých daní velmi podobná. Pomocí příkladů je provedena analýza rozdílů v sazbách daně, které se dotýkají daňového zatížení spotřebitelů. Pomocí indexu spotřebitelských cen jsou přepočítány daňové příjmy obou zemí na stejnou ekonomickou úroveň. Díky přepočtu výnosů z daně z přidané hodnoty lze porovnat, která země inkasuje do svého státního rozpočtu vyšší podíl na dani z přidané hodnoty. Poslední část srovnává základní rozdíly z pohledu plátců registrovaných k dani, kteří vykonávají ekonomické činnosti na území obou států.

4.1 Komparace daňového zatížení spotřebitelů

České sazby daně z přidané hodnoty jsou od belgických sazeb poměrně rozdílné a tyto rozdíly dále hrají velikou roli při vybírání daní do státního rozpočtu. Každý stát má nastavené sazby daně ve svém vlastním daňovém systému jinak. Daň z přidané hodnoty tvoří v českém státním rozpočtu až 50 % celkových daňových příjmů. Česká republika tak zaměřuje svůj státní rozpočet na výběr nepřímých daní. Daňová kvóta dle grafu 2.1 vyjadřuje, že daňové zatížení českých spotřebitelů dosahuje 34 %. Belgický federální rozpočet tvoří daň z přidané hodnoty ve výši 35 %, což je o 15 % méně, než u České republiky. Belgie má velmi vysoké zatížení vyjádřené daňovou kvótou v grafu 3.1 dosahující až 44 %, ale daň z přidané hodnoty tvoří na jejích příjmech menší podíl. Z daných dat lze vyvodit, že ostatní daně České republiky tvoří menší část na celkových daňových příjmech, zatímco v Belgii je výběr celkových daňových příjmů nastaven obráceně.

Sazby daně v České republice

Do základní sazby ve výši 21 % řadíme všechny ostatní zboží a služby, na které není uvalena snížená sazba daně. Do první snížené 15 % sazby daně řadíme základní zboží potřebné k životu, jako jsou teplo, voda, chlad a další služby typu ubytovacích služeb,

pozemní hromadné dopravy, sociální péče a dalších uvedených v příloze č. 2 a příloze č. 3 k zákonu č. 235/2004 Sb. Od 1. ledna 2015 funguje nová snížená 10 % sazba daně, do které bylo přesunuto hlavně zboží pro usnadnění daňové povinnosti u sociálně slabších skupin. Patří zde kojenecká výživa, léky, hudebniny a další zboží a služby uvedené v příloze č. 3a k zákonu č. 235/2004 Sb. Otázkou je, jestli obchodníci dané výrobky opravdu na dani sleví a neponechají ceny na stejné úrovni.

Osvobozené služby bez nároku na odpočet daně na vstupu jsou nejčastěji poštovní služby, rozhlasového vysílání, služby finančních institucí, penzijních společností a loterií. Mezi osvobozené zboží a služby s nárokem na odpočet daně na vstupu patří pořízení nového dopravního prostředku a vývoz zboží a služeb do jiných členských států.

Sazby daně v Belgii

Belgie stejně jako ostatní členské země Evropské unie dodržuje směrnice o sazbách daně. Vlastní horní základní sazbu stanovila, podobně jako Česká republika, už od samotného vzniku prvního ucelenějšího zákona o dani z přidané hodnoty s názvem Wetboek van de Belasting over de toegevoegde waarde 92 v roce 1993. Do snížené 12 % sazby zařadila např. vstupenky na kulturní akce, restaurační služby, základní potraviny a margarín. Druhou sníženou 6 % sazbou daně dani nezpracované potraviny, živá chovná zvířata, sociální bydlení, spotřebu energie pro domácnosti (díky přechodnému období do 31. prosince 2015), jídlo, pití, knihy, léky, auta pro osoby se zdravotním postižením, hotelové služby, přepravu osob a opravy na nemovitém majetku určeném pro sociální bydlení.

Skupina osvobozeného zboží a služeb bez nároku na odpočet daně na vstupu zahrnuje služby poskytované lékařskými odborníky, finančními institucemi, vzdělávacími institucemi, dále zde patří pronájem knih, časopisů a prodej materiálů o kultuře bez ziskového motivu. Osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně na vstupu zahrnuje pozemní, leteckou a lodní mezinárodní přepravu, vývoz zboží mimo Evropskou unii, dodávky zlata, perel, drahých kamenů a novin, pokud jsou publikovány více než 48 krát do roka.

4.1.1 Komparace daňových sazeb a inkasa DPH

Většina zboží a služeb poskytovaných v Belgii je zdaňováno nižší sazbou než v České republice. Následující tabulka 4.1 zobrazuje výčet nejvíce kupovaných výrobků v obou zemích, dle spotřebního koše uvedeného Statistickým úřadem České republiky pro rok 2014 tak, aby vyjadřovala nejvyšší možné rozdíly. Počítá, o kolik čeští spotřebitelé zaplatí státu více na dani v daném spotřebním koši. Nejvyšší možný rozdíl mezi nejnižší belgickou sazbou DPH

a nejvyšší českou sazbou DPH činí 21 % (u televizní licence). Průměrně jsou nejčastější rozdíly ve výši 9 %. Výčet ostatních druhů předmětů podléhajících dani z přidané hodnoty obou států obsahuje příloha č. 1, kterou zpracovala Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj k 1. lednu 2015, kde je započítána i druhá snížená 10 % sazba daně České republiky.

Tab 4.1 Porovnání daňových sazeb v České republice a Belgii

Zboží/služby	CZ v %	BE v %	Rozdíl pro ČR v %
Základní potraviny	15	6	+ 9
	10	6	+ 4
Dodávky energií	15	6	+ 9
Léky	10	6	+ 4
Vnitrostátní přeprava cestujících	15	6	+ 9
Mezinárodní přeprava cestujících	0	0	0
Knihy	10	21	- 11
	10	6	+ 4
Noviny, časopisy	15	0	+ 15
Sociální ubytování, hotely	15	6	+ 9
Oblečení	21	21	0
Celkový průměr vyššího zatížení			5,77

Zdroj: Europa.eu (2015), vlastní zpracování

Obyvatelé České republiky odvedou dle tohoto vzoru spotřebního koše na dani z přidané hodnoty průměrně o 5,77 % více, než obyvatelé Belgie. Rozdíl zjištěný v tabulce 4.1 dokazuje, že podíl daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech Belgie bude

nižší, než u České republiky. Daný rozdíl dokazuje následující tabulka 4.2 z údajů získaných z roku 2013, kdy zohledňuje také paritu kupní síly PPP²⁷. Přepočet je nutný z důvodu jiných ekonomických úrovní obou zemí. Belgie má pátou nejvyšší kupní sílu na celém světě. Díky přepočtu dle indexu PPP zjistíme z pohledu českého spotřebitele, který z těchto států vybírá na dani z přidané hodnoty více, kdy přepočteme belgický výnos z daně přidané hodnoty na stejnou ekonomickou úroveň České republiky. V roce 2013 dosáhl index PPP v Belgii na hodnotu 0,833 a České republiky na hodnotu 13,3. Koeficient pro vypočtenou paritu kupní síly České republiky k Belgii je vypočítán v rovnici 4.1. Tímto koeficientem budou násobeny výnosy Belgie za rok 2013.

(4.1)

$$\frac{13,3}{0,833} = 15,96$$

Tab 4.2 Porovnání inkasa DPH České republiky a Belgie

Daň	2013 v Kč	Přepočtené DPH v Kč
DPH ČR	308 462 000 000	308 462 000 000
DPH BE	693 630 000	11 070 334 800

Zdroj: vlastní zpracování

Po přepočtení belgického inkasa DPH indexem PPP vidíme rozdíl mezi Českou republikou a Belgií ve výši 297,392 mld. Kč. Tento výpočet dokazuje, že i když je v Belgii jedno z nejvyšších zatížení, v rámci daně z přidané hodnoty nakupují spotřebitelé levněji, než v České republice. Daný rozdíl dokazuje také příklad 4.1, kdy český a belgický spotřebitel utratí stejnou částku za zboží a služby ve své zemi dle spotřebního koše uvedeného ČSÚ.

Příklad 1

Český spotřebitel utratí v České republice za měsíc průměrně 15 000 Kč vč. DPH. Belgický občan utratí po přepočtení fixním kurzem 27 Kč/EUR 555 EUR vč. DPH.

²⁷ Parita kupní síly vyjadřuje, kolik musíme vynaložit Kč, abychom mohli mít stejný výrobek v Belgii

Dle českého spotřebitelského zjednodušeného koše utrácí český spotřebitel nejvíce za bydlení a energie ve výši 28 %, potraviny 15 %, dopravu 10,5 %, alkohol a tabák 9,6 %, obvyčejné opravy 5,8 %, ubytování v hotelech 4,9 %, léky 2,3 % a za ostatní výrobky 23,9 %.²⁸ Následující výpočet je prováděn koeficienty sazeb pomocí vzorců 2.1, 2.2 a 2.3. Přehled jednotlivých částek daně, které spotřebitel vynaloží v České republice na jednotlivé zboží a služby, uvádí tabulka 4.3, kde je vypočítána celková daňová povinnost i sazby daně, kterými se jednotlivé zboží a služby zdaňují.

Tab 4.3 Podíl daně na měsíčním nákupu spotřebitele v České republice

Spotřebitel v České republice			
	Kč vč. DPH	Sazba v %	Daň
Energie	4 200	15	548
Potraviny	2 250	15	293
Doprava	1 575	15	205
Alkohol	1 440	21	250
Opravy	870	21	151
Ubytování	735	15	96
Léky	345	10	31
Ostatní	3 585	21	662
Celkem	15 000	-	2 236

Zdroj: vlastní zpracování

Jak uvádí tabulka 4.3, český spotřebitel při svém průměrném měsíčním nákupu ve výši 15 000 Kč odvede státu na dani částku ve výši **2 236 Kč**. Přehled jednotlivých částek, které vynaloží spotřebitel v Belgii, přehled sazeb k jednotlivému zboží a službám a výši jeho celkové daňové povinnosti, uvádí následující tabulka 4.4, která je počítána pro reálný obraz v domácí měně.

²⁸ KupníSíla.cz (2015)

Tab 4.4 Podíl daně na měsíčním nákupu spotřebitele v Belgii

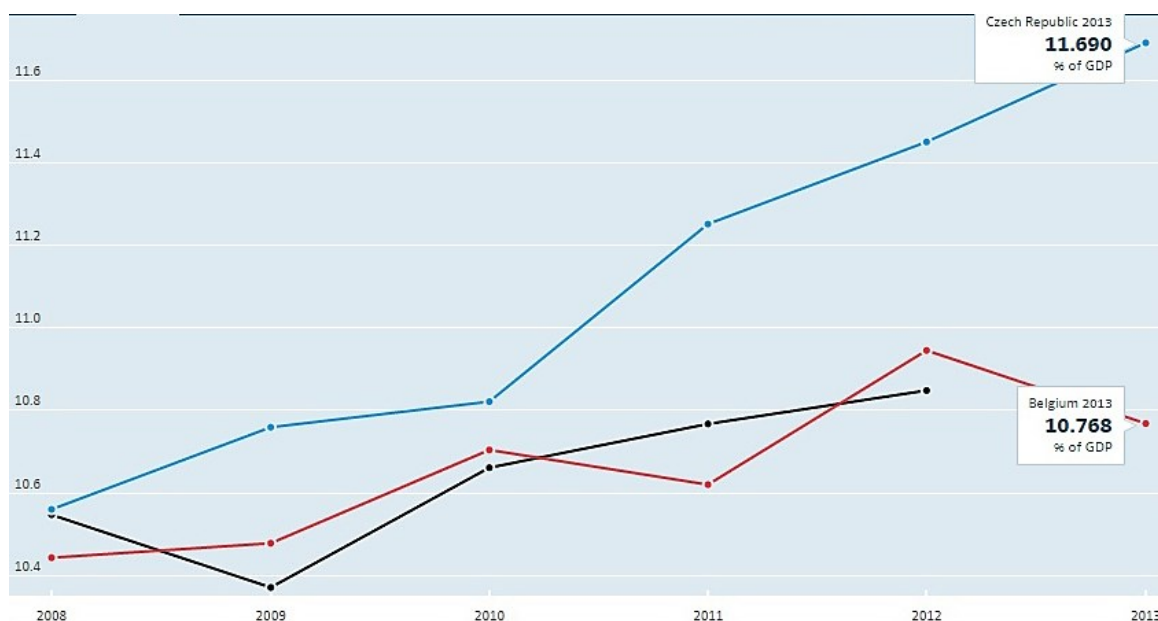
Spotřebitel v Belgii			
	EUR vč. DPH	Sazba v %	Daň
Energie	155,4	6	9
Potraviny	83,3	6	5
Doprava	58,3	6	3
Alkohol	53,3	21	9
Opravy	32,2	21	6
Ubytování	27,2	6	2
Léky	12,8	6	1
Ostatní	132,6	21	23
Celkem	555,0	-	58

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 4.4 uvádí, že belgický spotřebitel při svém průměrném měsíčním nákupu ve výši 555 EUR odvede státu na dani částku ve výši **58 EUR**, což je při fixně stanoveném kurzu **1 566 Kč**.

Rozdíl mezi daňovou povinností obou zemí na odvodech činí **670 Kč**, což činí belgické zboží a služby levnějšími až o 30 % na dani z přidané hodnoty, než u českého zboží a služeb. Ročně tento rozdíl činí **8 000 Kč** na jednoho belgického spotřebitele. Nižší výnos z daně z přidané hodnoty Belgie kompenzuje vyšším daňovým zatížením u jiných daní. Mnohonásobně vyšší daňové zatížení na poplatníka způsobují daně z příjmů, kde oproti České republice dosahuje zdanění z příjmů FO od 25 % - 50 %, kde má Česká republika sazbu ve výši jen 15 % a u daně z příjmů PO dosahuje 33 %, tj. 14 % více než u České republiky. Tento výsledek dokazuje i obrázek 4.1, který porovnává daňové kvóty obou zemí na dani z přidané hodnoty s průměrem Evropské unie.

Obr 4.1 Porovnání daňového zatížení DPH u České republiky a Belgie dle OECD



Zdroj: OECD, Revenues Statistic (2015)

Jak uvádí obrázek 4.1, daňové zatížení České republiky je mnohem vyšší než u Belgie i průměru celé Evropské unie. Daňové zatížení z nákupu zboží a služeb převyšuje průměr i Belgie o 0,9 % a dosahuje kolem 11,7 %. Z daného závěru vychází, že má Belgie daňové zatížení dle evropského průměru a Česká republika získává příjmy do státního rozpočtu hlavně z prodeje zboží a služeb.

4.2 Komparace legislativy pro plátce DPH

Druhá část komparativní kapitoly se zaměřuje na rozdíly legislativ obou zemí pro osoby provozující ekonomickou činnost. Každá osoba povinná k dani by měla mít přehled o legislativě, která se její podnikatelské činnosti přímo týká. Nastíní několik praktických příkladů pro českého plátce povinného k dani dle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů a poté upraví tyto příklady dle zákona o BTW č. 92, ve znění pozdějších předpisů tak, aby postup odpovídal pro plátce povinného k dani v Belgii.

4.2.1 Rozdíl pro uplatnění nároku na odpočet DPH u automobilů

V dnešní hektické době využívá automobil pro svou ekonomickou činnost skoro každý podnikatel, který se potřebuje přemísťovat z místa na místo nejen v rámci regionu,

ale i zahraničních zemí. Automobil sloužící výhradně k ekonomickým činnostem může plátce DPH pořídit s nárokem na odpočet daně. K danému odpočtu daně na vstupu se vztahuje jeden z největších rozdílů mezi českou a belgickou právní úpravou. Česká právní úprava řeší odpočet dle § 72 odst. 1 ZDPH a belgická tuhle část řeší v článku č. 45 zákonem Belasting over toegevoegde waarde č. 92, ve kterém upravuje, že má belgický plátce nárok na odpočet daně na vstupu ve výši 50 %, ať už používá automobil v jakémkoliv poměru pro soukromé a podnikatelské účely.

Zatímco český plátce může uplatnit při odpočtu daně celou částku, belgický plátce může uplatnit pouze polovinu. Nový dopravní prostředek je dle českého i belgického zákona považován za takový, který nenajel více než 6 000 km a jeho motor má větší objem než 48 cm³, nebo pokud byl dodán do 6 měsíců od uvedení do provozu. Další výhodou je pojištění auta bez DPH, kdy bude pojistné nižší díky ceně vozu. Pokud by došlo k plnění, toto plnění není předmětem daně. Následující příklad č. 2 a č. 3 by měl pro lepší přehled nastínit, jak takový odpočet probíhá a jak se tento odpočet na vstupu daně bude mezi jednotlivými státy lišit. Měna bude ponechána u obou příkladů pro přehlednější srovnání v Kč.

Příklad 2

Plátce daně se sídlem v České republice pořídí v lednu 2015 osobní automobil, který bude používat pro uskutečňování svých ekonomických činností s nárokem na odpočet daně a zároveň pro soukromé účely, které nesouvisí s podnikáním. Cena automobilu činí 500 000 Kč, daň na vstupu činí dle 21 % sazby daně 105 000 Kč.

V lednu 2015 uplatní nárok na odpočet daně podle poměru kvalifikovaného odhadu pro ekonomické činnosti 80 %. Nárok na odpočet daně činí 84 000 Kč.

V prosinci 2015 se na konci kalendářního roku stanovil nový poměrný koeficient skutečného využití pro ekonomické činnosti dle knihy jízd na 65 %. Opravu odpočtu uvádí následující vzorec 4.2.

(4.2)

$$(daň\ na\ vstupu \cdot UN02) - (daň\ na\ vstupu \cdot UN01)$$

$$(105\ 000 \cdot 0,65) - 84\ 000 = -15\ 750\ Kč$$

Plátce musí v roce 2015 snížit nárok na odpočet daně o 15 750 Kč.

V následujících letech došlo k vypočítání poměrných koeficientů podle skutečného využití automobilu k ekonomické činnosti v letech 2016 (76 %), 2017 (52 %), 2018 (40 %) a 2019 (95 %). Jelikož dochází dle § 78a odst. 3 o změny větší než 10 % bodů, musí se upravit odpočet daně dle vzorce 4.3.

(4.3)

$$\frac{\text{daň na vstupu} \cdot (UN01 - UN02)}{5}$$

Výpočet odpočtu daně pro **rok 2016**:

$$\frac{105\,000 \cdot (0,76 - 0,65)}{5} = 2\,310 \text{ Kč}$$

Nárok na odpočet daně se v roce 2016 zvýší o 2 310 Kč.

Výpočet odpočtu daně pro **rok 2017**:

$$\frac{105\,000 \cdot (0,52 - 0,65)}{5} = -2\,730 \text{ Kč}$$

Nárok na odpočet daně se v roce 2017 musí snížit o 2 730 Kč.

Výpočet odpočtu daně pro **rok 2018**:

$$\frac{105\,000 \cdot (0,4 - 0,65)}{5} = -5\,250 \text{ Kč}$$

Nárok na odpočet daně se v roce 2016 musí snížit o 5 250 Kč.

Výpočet odpočtu daně pro **rok 2019**:

$$\frac{105\,000 \cdot (0,9 - 0,65)}{5} = 5\,250 \text{ Kč}$$

Nárok na odpočet daně se v roce 2016 zvýší o 5 250 Kč.

Příklad 3

Plátce daně se sídlem v Belgii pořídí v lednu 2015 osobní automobil, který bude používat pro uskutečňování svých ekonomických činností s nárokem na odpočet daně a zároveň pro soukromé účely, které nesouvisí s podnikáním. Cena automobilu činí 500 000 Kč, daň na vstupu činí dle 21 % sazby daně 105 000 Kč.

V lednu 2015 bude uplatňovat nárok na odpočet daně dle článku 45 BTW č. 92 pouze ve výši 50 %. Na dani si tak může odečíst pouze **52 500 Kč**.

V lednu 2015 uplatní nárok na odpočet daně podle poměru kvalifikovaného odhadu pro ekonomické činnosti 80 %. Nárok na odpočet daně činí 42 000 Kč.

V prosinci 2015 se na konci kalendářního roku stanovil nový poměrný koeficient skutečného využití pro ekonomické činnosti dle knihy jízd na 65 %. Opravu odpočtu uvádí následující rovnice dle vzorce 4.2.

$$(52\,500 \cdot 0,65) - 42\,000 = -7\,875 \text{ Kč}$$

Plátce musí v roce 2015 snížit nárok na odpočet daně o 7 875 Kč.

V následujících letech došlo k vypočítání poměrných koeficientů podle skutečného využití automobilu k ekonomické činnosti v letech 2016 (76 %), 2017 (52 %), 2018 (40 %) a 2019 (95 %). Jelikož dochází dle § 78a odst. 3 o změny větší než 10 % bodů, musí se upravit odpočet daně dle vzorce 4.2.

Výpočet odpočtu daně pro **rok 2016**:

$$\frac{52\,500 \cdot (0,76 - 0,65)}{5} = 1\,155 \text{ Kč}$$

Nárok na odpočet daně se v roce 2016 zvýší o 1 155 Kč.

Výpočet odpočtu daně pro **rok 2017:**

$$\frac{52\,500 \cdot (0,52 - 0,65)}{5} = -1\,365 \text{ Kč}$$

Nárok na odpočet daně se v roce 2016 musí snížit o 1 365 Kč.

Výpočet odpočtu daně pro **rok 2018:**

$$\frac{52\,000 \cdot (0,4 - 0,65)}{5} = -2\,600 \text{ Kč}$$

Nárok na odpočet daně se v roce 2016 musí snížit o 2 600 Kč.

Výpočet odpočtu daně pro **rok 2019:**

$$\frac{52\,500 \cdot (0,9 - 0,65)}{5} = 2\,625 \text{ Kč}$$

Nárok na odpočet daně se v roce 2016 zvýší o 2 625 Kč.

Celkový možný odpočet daně u českého plátce činí **67 830 Kč**. Celkový možný odpočet u belgického plátce činí **33 940 Kč**.

4.2.2 Rozdíl při uplatnění režimu daňové přenesené povinnosti

Režim přenesené daňové povinnosti hojně využívá jak v Česká republika, tak Belgie. V případě využití režimu reverse charge musí plátce daně dávat pozor na přesné pojmenování účetního případu, aby nedocházelo k omylům a režim nebyl využíván na zdanitelná plnění, na které nesmí být použit. Režim funguje v praxi tak, že při poskytování zdanitelného plnění mezi dvěma plátcí, odvádí daň ten, který zdanitelné plnění přijal. V České republice je tento režim uplatňován hlavně stavební a montážní práce, které jsou vymezeny v číselníku ČSÚ v kódech 41 až 43. Dále se daný režim použije na dodání zlata, dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 v zákoně o DPH č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů a **od 1. dubna 2015** díky novele zákona nařízením vlády č. 361/2014 Sb., na obiloviny, kovy, mobilní telefony a mnoho dalších druhů zboží s minimálním limitem plnění nad 100 000 Kč. Je zde

stále ale zboží, u kterého bude režim přenesené daňové povinnosti teprve zaveden, a to od 1. září 2015. Mezi toto zboží patří cukrová řepa a semena cukrové řepy.

Režim přenesené daňové povinnosti byl zaveden v Belgii od roku 2002 a vztahuje se skoro na všechny dodávky zboží a služeb, které jsou v Belgii považovány za zdanitelné plnění. Česká republika rozšiřuje druhy zboží pod tímto režimem teprve v průběhu posledních let. K praktickému porovnání režimu reverse charge bude použito cukrová řepa s kódem nomenklatury č. 1209 10 00 nebo 1212 91, která stále nepatří mezi zboží s možným uplatněním daného režimu.

Příklad 4

Plátce daně se sídlem v **České republice** v únoru 2015 uzavřel kontrakt v hodnotě 200 000 Kč s belgickým dodavatelem registrovaným k dani na dodávku cukrové řepy pod kódem nomenklatury č. 1212 91, která bude dodána českému plátcí v březnu 2015. Tato dodávka bude probíhat v režimu intrakomunitárního plnění, bude se tedy jednat o osvobozené plnění s nárokem na odpočet DPH. Belgický plátce tak vystaví fakturu za cenu 200 000 Kč bez daně, uvede v daňovém přiznání k DPH dodání zboží do jiného členského státu a poté může nárokovat odpočet daně ve výši 6 %, tzn. 12 000 Kč.

Český plátce daně při přijetí plnění má povinnost zdanit cukrovou řepu sazbou daně ve výši 15 %. Z 200 000 Kč odvede na dani 30 000 Kč a uvede v daňovém přiznání, ve kterém byla dodávka uskutečněna, tj. v březnu 2015. **Daňová povinnost činí pro českého plátce 30 000 Kč.**

Příklad 5

Plátce daně se sídlem **České republice** v únoru 2015 uzavřel kontrakt v hodnotě 200 000 Kč s belgickým odběratelem registrovaným k dani na dodávku cukrové řepy pod kódem nomenklatury č. 1212 91, která bude dodána belgickému plátcí v březnu 2015. Tato dodávka bude probíhat v režimu přenesené daňové povinnosti, bude se tedy jednat o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně. Český plátce tak vystaví fakturu za cenu 200 000 Kč bez daně, uvede v daňovém přiznání k DPH dodání zboží v režimu PDP a již nemůže nárokovat odpočet daně.

Belgický plátce daně obdrží fakturu od českého plátce daně v únoru 2015. Následně zadá fakturu přijatou fakturu v nulové sazbě daně a ručně doplní DPH ve výši 6 % sazby

daně, tzn. 12 000 Kč. Ve svém účetním programu nastaví samovyměření a následné uplatnění odpočtu v daňovém přiznání, kdy byla faktura vystavena, tj. v únoru 2015. **Daňová povinnost činí pro belgického plátce 0 Kč a skutečná daňová povinnost zůstala v České republice.**

4.2.3 Stručný obsah dalších různých legislativních rozdílů

Poslední část komparativní kapitoly rozebírá už jen nepatrné rozdíly, které lze nalézt většinou jen v jinak stanovených různých limitech, lhůtách pro podání daňového přiznání a různých procentuálních hranic při spojení plátců v registrovanou skupinu pro daň z přidané hodnoty.

Plátcem daně se stává v obou státech osoba vykonávající ekonomickou činnost, pokud její obrat překročil hranici 1 000 000 Kč za 12 měsíců za sebou bezprostředně jdoucích. V Belgii je tento limit stanoven na 15 000 EUR, což dělá v přepočtu fixním kurzem 27 Kč/EUR 405 000 Kč a to pouze pro malé podniky. Z daného faktu vyplývá, že většina společností bude pravděpodobně v Belgii plátcem DPH.

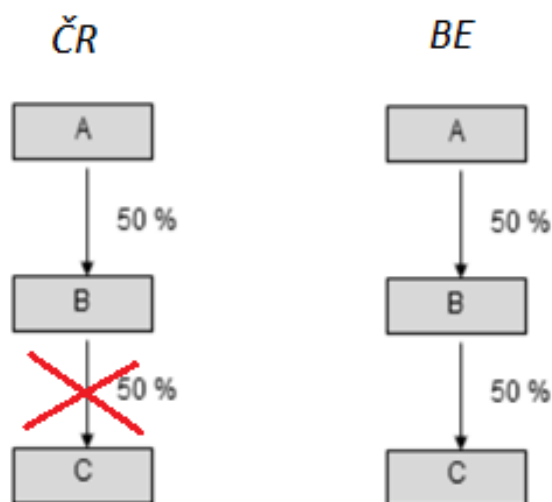
Zdaňovací období mají oba státy stejně nastavené, jak v České republice, tak v Belgii si může osoba registrovaná k dani vybrat, jestli bude podávat přiznání k dani za měsíc nebo za čtvrtletí. V České republice je limit pro měsíční daňové přiznání stanoven na 10 000 000 Kč a daňové přiznávání je podáno do 25. dne po skončení zdaňovacího období. V Belgii je limit pro měsíční daňové přiznání stanoven na 1 000 000 EUR, což je navíc díky belgické kupní síle vysoce stanovená částka a mnoho belgickým společnostem tak odpadá náročná administrativa s měsíčním daňovým přiznáním.

Při skupinové registraci je legislativa stejná. V obou státech je možnost registrovat se jako jedna osoba povinná k dani. Podmínky se však liší u kapitálového propojení. Čeští plátcí mají možnost provést skupinovou registraci pouze při 40 % kapitálovém propojení, kdy má jeden plátcé přímý nebo nepřímý podíl na druhé společnosti. Pokud mateřská společnost vlastní min. 50 % podíl na dceřiné společnosti, nemusí se tato společnost povinně registrovat ke skupinové registraci, pouze na dobrovolném uvážení. Při skupinové registraci je toto kapitálové propojení stanoveno na 10 %. U Belgie je hlavní rozdíl u dceřiných společností, které jsou ovládány mateřskou společností s vyšším podílem než 50 %, mají povinnost se k takovéto skupině připojit.

Následující obrázek 4.2 ukazuje rozdíly mezi propojením skupin s podílem vyšším než 50 % v České republice a Belgii. V České republice leží společnost A, která má 50 % podíl na společnosti B. Společnost B se rozhodla založit dceřinou společnost C, na které pro sebe ponechala podíl ve výši 50%. Společnost C se ale rozhodla ke skupině nepřipojit. Skupina vzniká tak ze společností A + B.

V Belgii je stejné propojení společností, jako v České republice. Zde se musí propojit v případě skupinové registrace všechny, jelikož má společnost B přímý podíl na společnosti C ve výši 50 %.

Obr 4.2 Porovnání české a belgické registrace



Zdroj: vlastní zpracování

5 Závěr

Systém daně z přidané hodnoty v Evropské unii by měl být nastaven tak, aby neovlivňoval konečné spotřebitele v rozhodování při nákupu zboží a služeb. Také by neměl velkou měrou ovlivňovat podnikatele při výběru místa pro zahájení podnikání. Systém by neměl být složitý, administrativně náročný, jelikož by zvyšoval náklady u malých firem a měl by být legislativně přehledný. Z daných výsledků je patrně jasné, že je DPH obou států zásluhou harmonizace velmi přiblížené. Základní pravidla stanovené Evropskou unií stanovují přesné postupy, kterými se musí plátcí při výběru daně řídit. Je zde však stále dost menších, ale velmi důležitých rozdílů, které si určují ve svém legislativním rámci samy státy. Následné rozdíly mohou hrát významnou roli při rozhodování kvůli podnikání či stěhování občanů za prací.

Cílem diplomové práce bylo popsat jednotlivé daňové soustavy České republiky a Belgie a zaměřit se na legislativu daně z přidané hodnoty. Na základě daného popisu byly nalezeny nepatrné, ale důležité rozdíly, které byly následně rozebrány na praktických postupech konkrétních příkladů.

Z pohledu českého spotřebitele je daňového zatížení velmi vysoké. Koneční spotřebitelé odvádí na dani v průměru o 30 % více, než spotřebitelé Belgie. Česká republika tak získává své celkové fiskální příjmy díky DPH, která přesahuje polovinu těchto příjmů. Toto zatížení však kompenzuje nižšími daněmi z příjmů, což je pro spotřebitele výhodnější, jelikož nepocítí výrazné změny ve svých peněženkách a pro občany je tento způsob lépe přijatelný. Česká republika má dle posledního průzkumu KPMG jednu z nejnižší korporátní daně ve výši 19 % a nabízí tak atraktivní prostředí pro investory.

Podnikatelé v České republice i Belgii používají automobily ke služebním účelům a v dnešní době se již bez dopravních prostředků neobejdou. Automobil vlastní skoro každý plátcé daně. Zde vychází obrovská výhoda pro podnikatelé usazené v České republice v rámci uplatnění odpočtu daně u automobilu používaného pouze pro ekonomickou činnost, kdy si podnikatel může z tohoto automobilu odečíst daň v plné výši a nevzniká mu tak žádné skutečné daňové zatížení. Z pohledu skupinové registrace mohou čeští plátcí vytvořit skupinu až od 40 % kapitálové propojenosti. Mají však oproti Belgii povolenou volbu, jestli se ke skupinové registraci připojí. Z pohledu administrativních nákladů se nemusí malé podniky registrovat k placení daně do 1 000 000 Kč.

Z pohledu belgického spotřebitele je daňové zatížení na konečných výrobcích díky nižším sazbám levnější a tím Belgie vybírá nižší výnos na celkových fiskálních příjmech, než Česká republika. Nevýhodou belgického daňového systému je velmi vysoké zatížení díky dani z příjmů, která způsobuje, že dané zatížení belgický obyvatel pocítuje ve svoji peněženice více, než český obyvatel.

Z pohledu pořizování automobilů mají belgičtí podnikatelé obrovskou nevýhodu v uplatňování odpočtu daně, kdy si nemůžou odečíst daň v plné výši a vzniká jim tak z nákupu vozidel pro firemní účely daňová povinnost. Zde spatřuje komparace jeden z rozdílů, který by mohl být v budoucnu změněn, aby ulevil podnikatelům, kteří již tak odvádí 33 % ze svých zisků na korporátní dani. Skupinová registrace zde probíhá podobně jako v České republice, je zde ale povinnost, pokud se chce registrovat skupina plátců, připojit se, pokud podíly překračují více než 50 %. Výhodou u belgické strany je možnost registrovat se už od podílu ve výši 10 %, což umožňuje snížit administrativní náklady hodně plátcům usazeným v Belgii. Vyvažuje to povinnost registrovat se už od obratu ve výši 15 000 EUR.

Výhodnější podmínky pro podnikání tedy vyplývají z diplomové práce pro podnikání v České republice, kde je nižší daňové zatížení jak pro podnikatele, kterým plynou další výhody při podnikání, než v Belgii, u které je vysoké daňové zatížení, podnikatelé odvádí vysoké daně a platí min. polovinu z celkové daně při nákupu nejdůležitějšího prostředku pro podnikání – automobilu.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

1. KOBÍK, Jaroslav, ŠPERL Jiří a Jan RAMBOUSEK. Daňové spory a jejich prevence řešení 3. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2002. 208 s. ISBN 978-80-7357-185-6
2. KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
3. LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2007. 272 s. 978-80-7357-320-1
4. NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
5. PANIS, Wim. VAT NAVIGATOR, Belgium: Bloomberg BNA DPH Navigator 22 s.
6. PITNER, Ladislav a Václav BENDA. Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013. 8.vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 583 s. ISBN 978-80-7263-812-3.
7. SCHELLEKENS, Marnix, ed. European Tax Handbook 2014. Amsterdam: IBFD, 2014. 1026 s. ISBN 978-90-8722-241-3.
8. ŠIROKÝ, Jan a kol. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
9. ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 5. vyd. Praha: Linde, 2012, 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
10. ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 6. vyd. Praha: Linde Praha, a. s., 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0
11. VANČUROVÁ, Alena a Václav, BONĚK. Správa daní pro ekonomy. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2012. 154 s. ISBN 978-80-7357-701-8
12. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

Právní předpisy

1. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2006, L 347, s. 1-118. Dostupná také [z:http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF). ISSN 1977-0626.

2. MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1. 1. 2015. 24. vyd. Praha: Grada, 2015, 272 s. ISBN 9788024755076.

Elektronické zdroje

1. AVALARA. VATLive. 2015 European Union EU VAT rates. [online]. 2015 [cit. 2015-04-24]. Dostupné z: <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/>
2. BELGIAN VAT DESK. VAT in Belgium. Belgian VAT Desk [online]. 2015 [cit. 2015-03-29]. Dostupné z: <http://www.vatdesk.be/content/view/53/62/lang,english/>
3. EKONOMIKA.IDNES.CZ. Třetí sazba DPH připraví stát a obce o 3,3 miliardy. [online]. 11. 9. 2014 [cit. 2015-01-27]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/treti-sazba-dph-pripravi-stat-a-obce-o-3-3-miliardy-f6f-/ekonomika.aspx?c=A140911_135938_ekonomika_fih
4. ESTAT.CZ. Daňové zatížení v zemích EU. Daně v EU [online]. 2015 [cit. 2015-01-23]. Dostupné z: <https://www.pinterest.com/pin/447263806713683665/>
5. EUROPIAN COMMISION. VAT Rates Applied in the Member States [online]. 2015, 29 s. [cit. 2015-03-29]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
6. EUROPIAN COMMISION. VAT in the European Community: APPLICATION IN THE MEMBER STATES, [online]. Brussels, 10/2010, 29 s. [cit. 2015-03-29]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_refunds/2010/vademecum-refund-belgium_2010_en.pdf
7. EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ. Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty. In: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32009L0047>. 5. 5. 2009. [cit. 2015-01-21]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32009L0047>
8. FINANCE. CZ. Daňový systém v Belgii. [online]. 2012 [cit. 2015-01-15]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-belgii/>
9. FINANČNÍ SPRÁVA. Nespolehlivý plátce DPH. [online]. 13. 1. 2015 [cit. 2015-02-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane->

hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/nespolehlivy-platce/nespolehlivy-platce-dph-5618

10. FINANČNÍ SPRÁVA. Příklady k uplatnění sazby DPH. [online]. 23. 2. 2010 [cit. 2015-02-07]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Prikklady_k_upl_sazby_DPH_230210.pdf
11. FINANČNÍ SPRÁVA. Údaje z výběru daní: Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2014. [online]. 2014 [cit. 2015-01-28]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>
12. FINANČNÍ SPRÁVA. Nejčastější dotazy ke skupinové registraci k DPH. [online]. 23. 10. 2008 [cit. 2015-01-28]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/skupina/nejcastejsi-dotazy-ke-skupinove-2063>
13. MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČR. MZV ČR: Belgie. [online]. 2015 [cit. 2015-01-22]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/belgie/
14. OECD. Revenue Statistics - Comparative tables [online]. 2014 [cit. 2015-01-23]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>
15. PRÁVNÍK. CZ. Úplná znění - o soustavě daní - 212/1992 Sb. WEDOS, a. s. [online]. 2015 [cit. 2015-01-25]. Dostupné z: <http://www.pravnik.cz/uplna-zneni/uz-19.html>
16. SAGIT. Účetnictví, daně, právo - Sagit [online]. Ostrava: Sagit, 1996 - 2015 [cit. 2015-01-16]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/uvod.asp?cd=2&typ=r>
17. TRADING ECONOMICS. Belgium Sales Tax Rate.. TRADING ECONOMICS [online]. 2015 [cit. 2015-01-25]. Dostupné z: <http://www.tradingeconomics.com/belgium/sales-tax-rate>
18. ÚČETNÍ KAVÁRNA. Sazby daně z přidané hodnoty. [online]. 2015 [cit. 2015-01-25]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/sazby-dane-z-pridane-hodnoty/>
19. ŽIVÁ HISTORIE, občanské sdružení. Něco málo z historie daní I. Živá historie [online]. 4. 10. 2010 [cit. 2015-01-15]. Dostupné z: <http://www.zivahistorie.eu/index.php/neco-malo-z-historie-dani-i/>
20. ŽIVÁ HISTORIE, občanské sdružení. Něco málo z historie daní II. Živá historie [online]. 4. 10. 2010 [cit. 2015-01-15]. Dostupné z: <http://www.zivahistorie.eu/index.php/neco-malo-z-historie-dani-ii/>

Seznam zkratk

ČR	–	Česká republika
BE	–	Belgie
USA	–	Spojené státy americké
ES	–	Evropské společenství
EHS	–	Evropské hospodářské společenství
EU	–	Evropská unie
VIES	–	Vat Information Exchange Systém
MOSS	–	Mini One Stop Shop
DPH	–	daň z přidané hodnoty
ZDPH	–	zákon o dani z přidané hodnoty v České republice
BTW	–	zákon o dani z přidané hodnoty v Belgii
DIČ	–	daňové identifikační číslo
ZD	–	základ daně
CPA	–	kód nomenklatury
EUR	–	euro
CZK	–	koruna

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. - autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VSB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VSB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VSB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VSB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VSB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. dubna 2015



.....
podpis

Seznam příloh

Příloha č. 1: Přehled sazeb daně z přidané hodnoty států České republiky a Belgie, zpracovaný Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

Přílohy

